JAIRO ANDRÉS QUITIAN CALDERÓN

LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO POR ACTOS ADMINISTRATIVOS LÍCITOS DE CONTENIDO TRIBUTARIO:

"Análisis de la actividad administrativa en el marco de la devolución de saldos a favor"

Maestría en Derecho del Estado con énfasis en Derecho Tributario

Bogotá D.C., Colombia
2019

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO TRIBUTARIO

Rector:	Dr. Juan Carlos Henao Pérez
Secretaria General:	Dra. Marta Hinestrosa Rey
Director Departamento Derecho Fiscal:	Dra. Olga Lucía González Parra
Director de Tesis:	Dr. Roberto Insignares Gómez
Presidente de Tesis:	Dra. Olga Lucía González Parra
Jurados de tesis:	Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez Dr. José Manuel Castro Arango

CONTENIDO

Pág.

Introducción ..... **v**

Primer Capítulo **1**

1. Planteamiento general 1
2. Fundamentos constitucionales de la responsabilidad patrimonial del Estado en Colombia 2
3. Elementos de la responsabilidad patrimonial del Estado 5
4. Títulos jurídicos de imputación del daño antijurídico 10
4.1. El régimen de responsabilidad por falla del servicio 11
4.2. El régimen de responsabilidad por daño especial 12
4.3. El régimen de responsabilidad por riesgo Excepcional 14
4.4. Aplicación del principio iura novit curia 16
5. Responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos 17
6. Consideraciones finales sobre el marco teórico 19

Segundo Capítulo **21**

1. Aproximación Teórica 21
2. Aproximación práctica. La devolución de saldos a favor en el impuesto sobre la renta a través de Títulos de Devolución de Impuestos. 23
3. Naturaleza jurídica de los denominados saldos a favor 26
4. Naturaleza de los Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) como mecanismo utilizado por la Administración para la extinción de la obligación 28
4.1. Los TIDIS como títulos valores 30
4.2. Los TIDIS como títulos de deuda pública expedidos por el Gobierno nacional .. 31
4.3. Procedimiento para emisión de TIDIS 31

5. El caso. Análisis de la actividad administrativa en el marco de la devolución de saldos a favor 33
5.1. Antecedentes 33
5.2. Consideración preliminar 35
5.3. Argumentos generalmente utilizados por los Contribuyentes 35
5.4. Posición acogida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado 36
5.5. Consideración preliminar 37
5.6. Decisiones de la Sección Tercera del Consejo de Estado 37
5.7. Argumentos planteados por los Contribuyentes 38
5.8. Posición de la Sección Tercera del Consejo de Estado 38
5.9. Consideración preliminar 40
5.10. Anexo 41

Tercer Capítulo 43

1. Planteamiento general 43
2. El daño antijurídico en el caso planteado 44
3. El juicio de imputación: atribución fáctica y jurídica 48
4. El enriquecimiento sin justa causa como título de imputación del daño 50
5. Mecanismos de financiamiento del Estado 52
6. Consideraciones finales 54

Bibliografía 58

Introducción

La discusión entorno a la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos parece ser un asunto plenamente superado. A pesar de las vicisitudes que entraña la responsabilidad sin culpa, hoy día es admisible acuñar la responsabilidad patrimonial por actos administrativos lícitos, desde la teoría del daño especial.

Con todo, y muy a pesar de los avances que rigen la materia, la responsabilidad patrimonial del Estado, en términos generales, pareciera un ámbito vedado al derecho tributario. De antaño, se ha sostenido que los actos administrativos que sean proferidos en el curso de las actuaciones tributarias, las cuales se adelantan ante las Administraciones tributarias nacionales y territoriales dependiendo de la naturaleza del tributo sujeto a discusión, solamente son objeto de control jurisdiccional a través del medio de control de nulidad. En la práctica jurídica, por regla general, se suelen trabar discusiones en torno a la legalidad de los actos administrativos contentivos de las actuaciones que sustentan las decisiones de la Administración. Es por ello por lo que, *prima facie*, es extraño incoar algún medio de control diferente al de nulidad. Sin embargo, de ello no se deriva, necesariamente, que la nulidad constituya la única pretensión de los contribuyentes frente a la administración. Existen sucesos en los cuales, aun cuando no es discutible la legalidad del acto, sí es posible identificar alguna clase de perjuicio, patrimonial, en la esfera del administrado -contribuyente-. En estos casos, estimamos que la teoría de la responsabilidad estatal es aplicable.

En este contexto, el presente trabajo tiene por objeto analizar el estado actual de la responsabilidad patrimonial en Colombia, para determinar su aplicación en el ámbito del derecho tributario. En esos términos, conviene anotar, que este texto no pretende consolidar un análisis exhaustivo sobre la responsabilidad patrimonial. Por el contrario, y dada la finalidad particular que se pretende destacar, se tratará, a lo sumo, de un análisis general sobre los principales aspectos de la responsabilidad patrimonial del Estado para determinar su aplicación a algunas situaciones particulares suscitadas en el ámbito tributario.

Asimismo, el análisis propuesto tiene por objeto mejorar la comprensión de la responsabilidad estatal derivada de actos administrativos lícitos de contenido tributario, explicitando las dinámicas observadas a través de la experiencia, pues, tal como se advirtió, aun cuando las decisiones que adopta la Administración Tributaria se instrumentan en actos administrativos, no siempre la pretensión, persigue la nulidad de cierto acto administrativo.

En ese orden de ideas, adelante presentamos lo que, a nuestro juicio, constituye un caso que recopila los antecedentes necesarios para analizar la responsabilidad patrimonial del Estado cuando, a pesar de la licitud del acto administrativo, se produce un perjuicio -daño antijurídico -, en este caso patrimonial, respecto del cual es posible predicar responsabilidad estatal.

Primer Capítulo

1. Planteamiento general

Abordar el estudio de la responsabilidad patrimonial del Estado en Colombia, es una labor ardua y ante todo, minuciosa.

En Colombia, la responsabilidad estatal ha sido una creación eminentemente jurisprudencial. Solamente hasta el año 1991, como consecuencia de la expedición de la Constitución Política de 1991, se consagró a nivel constitucional lo que se ha denominado "*la cláusula general de responsabilidad patrimonial del Estado"*[1]. Por tanto, un estudio que dé cuenta del estado actual de la responsabilidad patrimonial, parte, en primer lugar, del análisis jurisprudencial, como fuente primigenia de las teorías de la responsabilidad patrimonial del Estado.

Esta premisa inicial, nos permite destacar que, en Colombia, hasta el año de 1991 no se requirió de un texto constitucional para teorizar sobre la responsabilidad patrimonial del Estado. Para ello fueron suficientes, según lo relata con acierto (NAVIA ARROYO, 2000), primero, las disposiciones del Código Civil colombiano entorno a la denominada responsabilidad común por los delitos y las culpas y, segundo, las decisiones proferidas por el Consejo de Estado, que desde 1960 se propuso otorgar un carácter autónomo a la responsabilidad estatal, desde el ámbito del derecho público, utilizando, entre otras, algunas disposiciones de la Constitución de 1886. Lo anterior, sin perder de vista las decisiones de la Corte Suprema de justicia que, hasta 1960 dirimió los conflictos entorno a la responsabilidad patrimonial del Estado.

Sin embargo, estimamos pertinente insistir en que, fue solo hasta 1991 que el estudio de la responsabilidad estatal adquirió un tinte, a nuestro juicio, eminentemente

[1] De acuerdo con el artículo 90 de la Constitución Política: "El Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas.
En el evento de ser condenado el Estado a la reparación patrimonial de uno de tales daños, que haya sido consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de un agente suyo, aquél deberá repetir contra éste".

constitucional. De tal suerte que, solamente, los más recientes análisis de la jurisprudencia sobre el asunto de la responsabilidad patrimonial parten de un examen de los elementos, que a nivel constitucional, estructuran toda la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado. Al punto que cualquier debate sobre este asunto, se remite, casi que inexorablemente, al análisis del artículo 90 de la Constitución.

En este contexto, el presente trabajo tiene como propósito fundamental analizar el estado actual de la responsabilidad patrimonial en Colombia, para determinar su aplicación en el ámbito del derecho tributario. En esos términos, conviene anotar, que este texto no pretende consolidar un análisis exhaustivo sobre la responsabilidad patrimonial. Por el contrario, y dada la finalidad particular que se pretende destacar, se tratará, a lo sumo, de un análisis general sobre los principales aspectos de la responsabilidad patrimonial del Estado para determinar su aplicación a algunas situaciones particulares suscitadas en el ámbito tributario.

2. Fundamentos constitucionales de la responsabilidad patrimonial del Estado en Colombia

En Colombia, la responsabilidad estatal o patrimonial, ha sido -necesariamente- una creación jurisprudencial. Ante la ausencia, por lo menos aparente, de un texto constitucional expreso que acuñara la teoría de la responsabilidad estatal, la Corte Suprema de Justicia, por un lado, y el Consejo de Estado, por el otro, se atribuyeron, primigeniamente, la competencia para elaborar y delinear la teoría de la responsabilidad patrimonial. Esta situación particular condicionó, desde antaño, la profusa línea jurisprudencial que se estructuró entorno a las teóricas elaboradas por *(i)* la doctrina *francesa*, en la que se acuñó la responsabilidad por falla y, *(ii)* la doctrina *española*, en la que, a partir de su consagración como norma de derecho positivo se replantearon las elaboraciones expuestas – otrora por la doctrina francesa -, para acuñar la denominada responsabilidad objetiva o sin culpa.

Estas dificultades, por supuesto, no podían escapar a la definición del texto constitucional que, desde 1991 establece expresamente la responsabilidad patrimonial en

Colombia. Como se anotó, la ausencia de un texto constitucional no fue impedimento para estructurar la teoría de la responsabilidad estatal. Sin embargo, ante la premura manifiesta para regular en el nuevo texto constitucional de 1991 todos los tipos de responsabilidad, se decidió consagrar una "cláusula tipo" en la que se consagrara, sin lugar a duda, la responsabilidad de tipo patrimonial del Estado. (NAVIA ARROYO, 2000)

Así fue como, con fundamento en esta nueva disposición constitucional, surgieron nuevas y diversas posiciones que insisten en que la responsabilidad patrimonial del Estado colombiano es de raigambre, excesivamente, constitucional. Ahora bien, al margen de la determinación conceptual de la responsabilidad patrimonial, lo cierto es que de tiempo atrás existen decisiones -posiciones jurisprudenciales- que resuelven de manera magistral el asunto de la responsabilidad patrimonial. Así, en una *primera etapa*, por ejemplo, la Corte Suprema de Justicia se dio a la tarea de adecuar, de alguna manera, los casos relativos a la responsabilidad patrimonial del Estado en los hechos ilícitos de la administración pública. Mientras que, en una *segunda etapa*, ya a instancias de la jurisprudencia del Consejo de Estado, este se dio a la tarea de estructurar un régimen de responsabilidad autónomo, fundamentado en principios y reglas propias.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos insistir en que el régimen de responsabilidad de tipo patrimonial en el derecho administrativo colombiano se consagró, constitucionalmente, a partir de la Constitución de 1991. Si bien, antes de la constituyente de 1991 existía un régimen de responsabilidad de tipo patrimonial como consecuencia de la profusa línea jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado, solo hasta la promulgación de la nueva constitución – de 1991 - se dispuso de una cláusula general de responsabilidad.

En tales términos, el artículo 90 de la Constitución Política de 1991 contiene la *cláusula general* de responsabilidad del Estado. Para algunos, esta cláusula constituye un avance significativo del sistema implementado entorno a la responsabilidad estatal, toda vez que a partir de la noción de *daño* allí consagrada se reivindica la posición de la víctima (CE-02300-17). No obstante, para otros, esa cláusula constituye un atraso en los postulados

diseñados en la jurisprudencia "tradicional", en la medida en que "desplaza, se dice, el problema de la responsabilidad estatal del análisis de la actividad del causante del daño a la consideración exclusiva de la posición de la víctima, convirtiendo la responsabilidad del Estado en objetiva" (NAVIA ARROYO, 2000). En ese sentido, es disiente que, para algunos, el nuevo texto constitucional de 1991 constituye un atraso en la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado colombiano.

Al margen de cualquier discusión en torno a esta cuestión, lo cierto es que la noción de daño en su concepción mayoritariamente aceptada como la afectación, vulneración o lesión a un interés legítimo y lícito[2], se convirtió en el eje central de la obligación resarcitoria. De suerte que "el análisis de la responsabilidad no inicia con el título o régimen jurídico aplicable, sino con la verificación de la existencia del daño, entendido este como la alteración negativa a un interés protegido." (CE-401312-2018).

En este contexto, es plausible afirmar que fue a partir de la expedición de la Constitución de 1991 que se conceptualizó lo que actualmente se conoce como "la constitucionalización de la responsabilidad Patrimonial del Estado". Esta afirmación, conviene precisar, corrobora el carácter garantista otorgado por el constituyente de 1991 para la protección de los derechos de la colectividad. En tal sentido, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha reiterado, no en pocas oportunidades, que los fundamentos de la responsabilidad de tipo patrimonial del Estado, inicialmente se asentaron en las normas del Código Civil colombiano (arts. 2347 y 2349), pero posteriormente, como consecuencia de las nuevas realidades económicas, se afirmaron como un mecanismo de protección constitucional, en este caso, frente al aumento de la actividad del poder público. (C-286-17/C-832-01/C-778-03/C-333-96).

A partir de ese momento, esto es de 1991, es posible identificar, al menos, tres momentos en la jurisprudencia constitucional acerca de la responsabilidad estatal: *(i)* El primero de ellos corresponde a la responsabilidad *indirecta*. Con fundamento en esta

[2] Está definición será decantada en el acápite referido a los elementos de la responsabilidad patrimonial del Estado.

primera línea jurisprudencial, las personas de derecho público únicamente respondían patrimonialmente por el daño causado, por las acciones u omisiones de sus agentes; *(ii)* El segundo, corresponde a la responsabilidad *directa,* en la que se acepta que las personas de derecho público causan daños; y *(iii)* el tercero, corresponde a la falla del servicio, con la cual, se da por superada, definitivamente, la teoría civilista de la culpa.

Ahora bien, en el camino hacia el denominado *constitucionalismo* de la responsabilidad patrimonial del Estado, cobran especial interés, las decisiones del Consejo de Estado sobre la conceptualización de un régimen autónomo cimentado en *teorías de derecho público,* superando los fundamentos extraídos de las instituciones del derecho civil. Esta corporación reconoció entre otros, "principios y derechos constitucionales que apoyan la idea de responsabilidad patrimonial del Estado, como la primacía de los derechos inalienables de la persona, la búsqueda de la efectividad del principio de solidaridad, la idea de igualdad frente a las cargas públicas, así como la obligación de proteger el patrimonio de los asociados y de reparar los daños antijurídicos causados por el actuar del ente público, en atención a los artículos 1º, 2º, 13, 58 y 90 de la Constitución". (C-286-17, C-832-01, C-778-03, C-333-96).

3. Elementos de la responsabilidad patrimonial del Estado

En palabras el maestro FERNANDO HINIESTROSA (2017), "la responsabilidad, entendida latamente como la obligación de resarcir daños y perjuicios, parte de un dato imprescindible: el daño. La presencia de un quebranto, independientemente del esmero en su definición y de la exigencia de actualidad o consolidación de él, o de su certidumbre o su advenimiento más o menos probable. En ausencia de daño no hay obligación, y el aserto, por demás obvio, pone de presente el carácter estrictamente resarcitorio de la responsabilidad en el derecho de tradición romanista".

A partir de esta primera consideración, así como lo expuesto en el acápite inmediatamente anterior, es claro que, desde la vigencia de la denominada cláusula general de responsabilidad patrimonial del Estado contenida en el artículo 90 de la Constitución se

hizo especial énfasis en la noción de daño como eje central de la responsabilidad patrimonial.

> "Lo anterior significó en la práctica, el paso de una idea clásica de responsabilidad patrimonial del Estado relacionada tradicionalmente con la falla del servicio, esto es, con la idea de una irregular actuación estatal bien sea por la no prestación del servicio, por la prestación irregular o por la prestación tardía, a una hipótesis de responsabilidad patrimonial del Estado más amplia, ligada al *daño antijurídico*" (C-286-17).

Así, lo señala acertadamente el doctrinante GIL BOTERO (2010), cuando afirma:

> "la concepción culpabilista de la responsabilidad patrimonial correspondió sin lugar a duda, a un momento preciso del desarrollo histórico de la humanidad que satisfacía las características de su época. En el estadio de la evolución en que nos encontramos, la insuficiencia de la culpa como factor de atribución en la materia resulta notoria".

Una vez superado el paradigma de la culpa como piedra angular de la imputación, el texto constitucional de 1991 se enmarca en un contexto en el que lo esencial es resarcir a la víctima por los perjuicios (daño antijurídico) que se le hubieren causado. Esta concepción de la responsabilidad vale la pena anticipar, traza el camino para el reconocimiento de responsabilidad por conductas regulares causantes de daños injustos, como lo es, por citar algún ejemplo, la responsabilidad patrimonial derivada por la expedición y posterior ejecución de actos administrativos lícitos (cuestión que más adelante se pretende demostrar). (GIL BOTERO, 2010).

Sin el ánimo de agotar el asunto en este punto de la cuestión, es importante reiterar que, lo sustancialmente relevante en este asunto es la causación de un daño injustamente. (C-430-00). Sin perjuicio de que la actividad sea irregular o ilícita. Sobre este particular, precisa GIL BOTERO (2010):

> "la doctrina actual, de la que son excelentes representantes en nuestro país LEGUINA o GARCÍA DE ENTERRÍA, ha desarrollado este concepto de lesión como todo perjuicio antijurídico y situado en él la fundamentación del consiguiente deber de reparación. En palabras de LEGUINA, un daño será antijurídico cuando la víctima de este no este obligada-por imperativo explícito del ordenamiento- a soportar la lesión de un interés patrimonial garantizado por la norma jurídica. Siendo así, sólo resta la imputación a la actividad administrativa para que nazca, por la propia virtualidad de la nota de "injusta" (GARCÍA DE ENTERRÍA), el deber de resarcimiento. Sobre esta referencia habremos de volver al final de este trabajo, el cual, cabe advertir, tiene por objeto defender la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos en el ámbito tributario".

Dicho esto, a continuación, será necesario detenernos en las características configurativas del daño -antijurídico-, como fundamento primigenio de la responsabilidad patrimonial. Como lo destacaba, magistralmente, el maestro FERNANDO HINESTROSA:

> "el daño es la razón de ser de la responsabilidad, y por ello, es básica la reflexión de que su determinación en sí, precisando sus distintos aspectos y su cuantía, ha de ocupar el primer lugar, en términos lógicos y cronológicos, en la labor de las partes y juez en el proceso. Si no hubo daño no se puede determinar o no se le pudo evaluar, hasta allí habrá de llegarse; todo esfuerzo adicional, relativo a la autoría y a la calificación moral de la conducta del autor resultará necio e inútil. De ahí también el desatino de comenzar la indagación por la culpa de la demandada". (HENAO, 1998)

Comencemos por enunciar las características configurativas del daño, antes de examinarlas en concreto. En términos generales, el daño debe ser *(i)* personal, *(ii)* cierto y *(iii)* directo. De acuerdo con GIL BOTERO (2010), aun cuando, esta última no alude a una verdadera característica, el daño también debe ser directo. Similar es la conclusión de ROUGEVIN-BAVILLE, quien afirma que, "es tradicional afirmar que, para que el perjuicio sea indemnizable, debe ser personal, directo y cierto". Así, para el primero de los autores, el

carácter *directo* del daño se trata más bien de una relación determinante para su relevancia jurídica, toda vez que es necesario que el daño se haya producido por el autor para establecer la conexión entre este y aquel.

Al margen de esta consideración, siguiendo al profesor HENAO (1998), el daño concebido como "toda afrenta a los intereses lícitos de una persona, trátese de derechos pecuniarios o de no pecuniarios, de derechos individuales o de colectivos, que se presenta como lesión definitiva de un derecho o como alteración de su goce pacífico y que, gracias a la posibilidad de accionar judicialmente, es objeto de reparación si los otros requisitos de la responsabilidad civil -imputación y fundamento del deber de reparar- se encuentran reunidos", para que pueda calificarse como tal, debe ser *personal* y *cierto*.

La primera de tales características, esto es, el carácter *personal* del daño se refiere a la titularidad jurídica de los derechos de la persona sobre el bien que alega fue objeto de menoscabo. Por su parte, la segunda de tales características, esto es, el carácter *cierto* del daño, supone tres etapas:

> "la primera va desde el momento en el que inicia la perturbación o alteración del goce pacífico del derecho o interés, sin que aún se haya iniciado la lesión definitiva; la segunda va desde el momento en el que inicia la lesión definitiva del derecho y sigue presentándose, lo cual se define en doctrina como daño continuado, y la tercera supone que el derecho ya fue lesionado definitiva y totalmente. Desde esta perspectiva, el no daño lo constituye el goce pacífico del derecho". (HENAO, 1998).

Una vez precisadas las características configurativas del daño, es necesario examinar un elemento adicional de la responsabilidad patrimonial del Estado, el *juicio de imputación*.

La *imputación* corresponde al ejercicio de atribución, tanto fáctico como jurídico, del daño antijurídico al Estado. De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado:

> "en la responsabilidad del Estado, la imputación no se identifica [*únicamente*] con la causalidad material, pues la atribución de la responsabilidad puede darse también en razón de criterios normativos o jurídicos. Una vez se define que se está frente a una obligación que incumbe al Estado, se determina el título en razón del cual se atribuye el daño causado por el agente a la entidad a la cual pertenece, esto es, se define el factor de atribución (la falla del servicio, el riesgo creado, la igualdad de las personas frente a las cargas públicas). Atribuir el daño causado por un agente al servicio del Estado significa que éste se hace responsable de su reparación, pero esta atribución sólo es posible cuando el daño ha tenido vínculo con el servicio. Es decir, que las actuaciones de los funcionarios sólo comprometen el patrimonio de las entidades públicas cuando las mismas tienen algún nexo o vínculo con el servicio público".

En consecuencia, la imputación o ejercicio de atribución se fundamenta en la existencia de un nexo causal entre la actividad o la omisión del Estado, la cual puede ser regular o irregular, en los términos ya anotados, y el daño antijurídico que se le endilga. (CE-10922-99)

Ahora bien, ese *juicio de imputación* se ha construido, tradicionalmente, a través de los denominados *títulos jurídicos de imputación*. Precisando, el juicio de imputación no se agota en la atribución material -casualista – del daño antijurídico, sino en la denominada atribución jurídica mediante los títulos de imputación. Por lo tanto, para hablar de responsabilidad patrimonial es necesario acreditar: *(i)* la existencia de un daño antijurídico, y *(ii)* que ese daño antijurídico es imputable a la actividad -que bien puede ser por omisión – del Estado.

En Colombia, la Corte Constitucional así lo ha destacado al anotar que, no basta que el daño sea antijurídico, sino que éste debe ser además imputable al Estado, es decir, debe existir un título que permita su atribución a una actuación u omisión de una autoridad. Esta imputación está ligada, pero no se confunde, con la causación material, por cuanto a veces, como lo ha establecido la doctrina y la jurisprudencia, se produce una disociación entre

tales conceptos. Por ello, la Corte coincide con el Consejo de Estado en que para imponer al Estado la obligación de reparar un daño "es menester, que además de constatar la antijurídica del mismo, el juzgador elabore un juicio de imputabilidad que le permita encontrar un ´título jurídico´ distinto de la simple causalidad material que legitime la decisión; vale decir, la ´imputatio juris´ además de la *imputatio facti*". (C-333-96).

4. Títulos jurídicos de imputación del daño antijurídico

Comencemos por advertir que la imputación material del daño antijurídico en los términos del artículo 90 de la Constitución, demanda la existencia de un "nexo causal" entre la actividad de la Administración - ya sea ésta, por la acción u omisión, regular o irregular-, por un lado, y el daño antijurídico, por el otro; de tal forma que, aquella sea la causa de este (CE-10867-00). Con todo, para que la lesión padecida por la víctima del daño pueda ser imputable al Estado, se requiere, además, que sea jurídicamente atribuible a un sujeto distinto de la propia víctima. En ese sentido, la imputación del daño antijurídico radica "en la determinación de las condiciones mínimas necesarias para que un hecho pueda ser atribuido a alguien como responsable de este, con el objeto de que deba soportar las consecuencias". (VÁSQUEZ, 2001).

Esta aproximación al daño antijurídico nos permite formular la siguiente consideración: la teoría de la causalidad, válida en el contexto material de la atribución del daño, no agota el juicio de imputación. Esto sucede porque a diferencia de lo que ocurre en el ámbito penal, en el ámbito de la responsabilidad civil, el objetivo principal es la reparación del daño causado. (GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, 2017).

En el caso colombiano, esta posición se acompasa, sin duda alguna, con la nueva concepción impuesta, constitucionalmente, desde la vigencia del artículo 90 de la Constitución de 1991. Como lo hemos anotado, *in extenso*, aun cuando en Colombia la construcción de la teoría de la responsabilidad patrimonial ha sido una labor eminentemente jurisprudencial, lo cierto es que a partir de la citada disposición, es posible acreditar tal responsabilidad desde una concepción subjetiva – a partir de los desarrollos de la teoría de la responsabilidad con culpa-, pero también desde una concepción objetiva – en la que se

superan las teorías de la responsabilidad con culpa para dar paso a supuestos de responsabilidad sin culpa -.

En ese orden de ideas, la atribución jurídica de la responsabilidad patrimonial se ha estructurado a partir de los denominados títulos *jurídicos* de imputación, los cuales, como se advirtió, corresponden tradicionalmente a una concepción subjetiva de la responsabilidad pero, más recientemente, a una concepción objetiva de esta.

Respecto a la primera de esas concepciones - subjetiva de la responsabilidad -, el título jurídico de imputación ha sido, por antonomasia, el de la *falla del servicio,* mientras que, en la segunda de aquellas concepciones - objetiva de la responsabilidad – los títulos de imputación han sido, el del *daño especial* y, el *riesgo excepcional.*

Por considerarlos relevantes en el estudio del caso que se propone adelantar en capítulo segundo de este trabajo, a continuación, se hará una exposición, sucinta, de los principales aspectos a considerar en la aplicación de títulos jurídicos de imputación.

4.1. El régimen de responsabilidad por falla del servicio

En el contexto de la responsabilidad subjetiva o, con culpa, es imprescindible probar la falla del servicio, esto es, la actuación irregular y culposa de la Administración (CE-6941-92). Al respecto, conviene precisar que la actuación de la Administración será irregular cuando quiera que se establezca algún funcionamiento defectuoso del servicio, ya sea por omisión, retardo, irregularidad, ineficacia o ausencia de este o, una violación de una obligación administrativa a cargo del Estado. (SERRANO ESCOBAR y TEJADA RUIZ, 2014).

En términos generales, el régimen de responsabilidad por falla se ha conceptualizado, tradicionalmente, en función del servicio público. Esta conceptualización encuentra lugar en la concepción del Estado como el típico prestador de servicios públicos. Sin embargo, con el paso del tiempo y el cambio de los contextos, social, económico y político, el Estado ha adquirido un rol distinto, más allá del típico como prestador de

servicios públicos. De tiempo atrás, se ha reconocido que el Estado cumple otras funciones; por citar alguna, el Estado cumple una función administrativa, que se manifiesta a través de actos jurídicos –administrativos- que se imponen de manera coercitiva frente a todos los administrados. De igual manera, y en tiempo reciente, se ha acuñado la noción del Estado juez; así como el Estado legislador; inclusive, el Estado administrador, que actúa en el cumplimiento de función pública y se manifiesta a través de actos administrativos generales o particulares. En este contexto, el concepto de *falla* ha evolucionado al punto que, hoy día es mucho más amplio, tanto así que comprende el incumplimiento de las normas que regulan el ejercicio de las funciones que están a cargo del Estado.

4.2. El régimen de responsabilidad por daño especial

Por otro lado, el régimen de responsabilidad por daño –especial- es, por excelencia, el título de imputación jurídico del régimen objetivo de la responsabilidad patrimonial. En este contexto, la premisa fundamental es que el Estado, a pesar de actuar al amparo de mandatos constitucionales o legales, causa daños.

Formulado de otra manera, en el ejercicio de sus funciones, el Estado le puede imponer, legítimamente, ciertas cargas a sus administrados. Se trata de una potestad que atiende a un principio rector del derecho: "el interés público o general prima sobre el interés individual o particular". De ello se sigue que, por regla general, el Estado puede limitar, legítimamente, el ejercicio de los derechos de los particulares para la satisfacción del interés público o general. Sin embargo, esta regla no es absoluta. Aunque el Estado este investido de esta potestad, la imposición de cargas públicas adicionales a un sujeto en particular, y en relación con las cargas públicas impuesta a la generalidad, denota un desequilibrio en la imposición de tales cargas. Ese desequilibrio es el que constituye el fundamento de la responsabilidad patrimonial por "daño especial".

El origen de la teoría del daño especial, enseñan SERRANO ESCOBAR y TEJADA RUIZ (2014), se remonta al fallo *Couitéas* proferido por el Consejo de Estado francés el 30 de noviembre de 1923. De acuerdo con los autores citados:

> "los hechos que dieron lugar a este pronunciamiento se refieren a que el actor no pudo obtener de parte de las autoridades el cumplimiento de una decisión judicial de desalojo de unas personas que habían ocupado los terrenos de su propiedad, dados los riesgos para la seguridad y el orden público que podría haber provocado el empleo de la fuerza pública para llevar a cabo la expulsión de los invasores. En este caso, *agregan*, a pesar de que el Consejo de Estado francés consideró que si bien el incumplimiento de la orden judicial no era ilegal, teniendo en cuenta los riesgos de perturbación del orden público que podría haber causado el acatamiento de la decisión, sostuvo que cuando la administración se abstiene de actuar puede comprometer su responsabilidad en la medida que el perjuicio que causa no puede mirarse como una carga que incumbe normalmente a la víctima."

En Colombia, anota M' CAUSLAND (2015), el régimen de responsabilidad estatal por daño especial fue acogido por el Consejo de Estado, al dirimir la acción incoada por El Siglo S. A. contra la Nación, en la sentencia del 29 de julio de 1947. En esa oportunidad, el Consejo de Estado planteó, por primera vez, la tesis de la responsabilidad sin falta. En efecto, preciso que si en la gestión de sus servicios el Estado produce un daño o proporciona un perjuicio a un particular, aunque sea por motivo de interés público y con autorización legal, deberá responder por estos daños. En ese sentido, expuso que la teoría -de la responsabilidad sin culpa o daño especial- parte del principio de la igualdad de los ciudadanos antes las cargas públicas, de tal forma que, no es admisible que un ciudadano tenga el deber de soportar una carga especial, superior a la soportada por los demás. En estos casos, afirmó, existe un deber de reparación para reequilibrar o restablecer la igualdad de los ciudadanos ante las cargas públicas.

Desde entonces, tanto la doctrina como en la jurisprudencia nacional, se han aunado esfuerzos para estructurar, una vez más a partir de la jurisprudencia, este tipo de responsabilidad, la cual, a nuestro juicio, se fundamenta singularmente en el principio de igualdad frente a las cargas públicas.

Al margen de esta última consideración, como lo señala LIZCANO-OROZCO (2009), en Colombia, el Consejo de Estado construyó un fundamento de la responsabilidad objetiva con autonomía y fundamento en el principio de igualdad de todos frente a las cargas públicas, lo cual, a su vez, hace plausible concluir que, "el de nominado daño especial constituye, en sí mismo, el fundamento de la responsabilidad sin culpa y no uno de los fundamentos, pues visto así, debe estar presente en todas las vertientes de la responsabilidad objetiva".

En suma, para el Consejo de Estado (CE-6453-91), esa figura, autónoma, de la responsabilidad patrimonial sin culpa o falla, comprende: *(i)* el desarrollo de una actividad legítima de la administración; *(ii)* el menoscabo del derecho de una persona cuyo origen es el rompimiento del principio de la igualdad frente a la ley y a las cargas públicas; *(iii)* la causación de un daño grave y especial, en tanto que, ese daño recae solamente frente a alguno de los administrados; *(iv)* un nexo causal entre la actividad que se predica legítima por parte del Estado y el daño causado, y *(v)* finalmente, se ha entendido que la actividad respecto de la cual se endilga la responsabilidad, no puede ser susceptible de ser calificada en otro de los regímenes de responsabilidad patrimonial.

En este contexto, es plausible concluir que el daño especial, como título jurídico de imputación, es el baluarte de la responsabilidad sin culpa.

4.3. El régimen de responsabilidad por riesgo Excepcional

La teoría del riesgo excepcional, como título de imputación jurídico de la responsabilidad patrimonial, se enmarca en el régimen de responsabilidad sin culpa. Tal como se anotó en el acápite anterior, se habla de responsabilidad sin culpa en el contexto de una actividad legitima del Estado, esto es, cuando el Estado actúa en cumplimiento de algún imperativo constitucional y legal que orienta el ejercicio de sus funciones.

Así, es posible acuñar la responsabilidad por riesgo excepcional si, y solo sí en desarrollo de una actividad legitima del Estado, y como consecuencia de una acción u

omisión, se genera un riesgo que deriva en la consolidación de un daño susceptible de reparación.

Por tanto, la teoría del riesgo excepcional se ha conceptualizado como la acción u omisión del Estado productora de daño a partir del desarrollo de una actividad riesgosa, siempre, en cumplimiento del imperativo constitucional y legal al que se encuentra sometido.

De acuerdo con SERRANO ESCOBAR y TEJADA RUIZ (2014):

> "la teoría del riesgo no es propia del derecho administrativo, sino que debe su origen a la doctrina civilista (SALEILLES, JOSSERAND, RIPERT) que desde finales del siglo XIX ha defendido una nueva justificación de la responsabilidad civil, que prescinde de la necesidad de culpa para su configuración, con base en el aforismo *Ubi Emolumentu, Ibi Onus*, según el cual, quien quiera que obtenga beneficios de una actividad generadora de riesgos, asume las cargas que de estos se deriven."

En Colombia, la teoría del riesgo excepcional como título jurídico de imputación se acogió, por primera vez, en la sentencia del 2 de febrero de 1984 proferida por el Consejo de Estado. En esa oportunidad, la Sección Tercera del Consejo de Estado afirmó, que "[la teoría del riesgo excepcional tiene ocurrencia] cuando el Estado, en desarrollo de una obra de servicio público utiliza recursos o medios que colocan a los particulares o a sus bienes en situación de quedar expuestos a 'un riesgo de naturaleza excepcional' (Laubadere) el cual dada su gravedad, excede las cargas que normalmente deben soportar los mismos particulares como contrapartida de las ventajas que resultan de la existencia de ese servicio público. Si el riesgo llega a realizarse y ocasiona un daño, sin culpa de la víctima, hay lugar a responsabilidad de la Administración, así no haya habido falta o falla del servicio". (CE-2744-84)

Sin perjuicio de la autonomía que se predica respecto de la teoría del riesgo excepcional en la jurisdicción de lo contencioso administrativo, a nuestro juicio, los

fundamentos que soportan esta teoría resultan esencialmente civilistas. Con todo, este título de imputación, al igual que la teoría del daño especial, permite acreditar la responsabilidad patrimonial a pesar de la licitud de la actividad del Estado. La diferencia, conviene precisar, es que en la teoría del riesgo excepcional, el baluarte de la responsabilidad no es el principio de igualdad sino, el "riesgo".

4.4. Aplicación del principio *iura novit curia*

La aplicación del régimen de responsabilidad le corresponde, por expresa disposición legal, a quien pretende la responsabilidad del Estado, esto es, el que se aprecie lesionado o perjudicado, bien sea por una acción u omisión, regular o irregular, del Estado. En tales términos, M'CAUSLAND (2015) afirma que:

> "el demandante que pretenda que se declare la responsabilidad del demandado, esto es, que está obligado a indemnizar, debe probar que este realizó una conducta dolosa o culposa, que aquel – el demandante – sufrió un daño y que existe una relación de causalidad entre aquella conducta y este daño".

Con todo, en este punto, surge la siguiente cuestión: ¿Cuál es la consecuencia que le sigue al demandante cuando el régimen de responsabilidad, que estimó procedente, no es el aplicable? La respuesta, parece clara: por virtud del principio, comúnmente conocido como *iura novit curia*, el juez del derecho aplicable debe aplicar su conocimiento sobre los hechos alegados y probados en el proceso, con el fin de adecuar el título de imputación, esto es, el régimen de responsabilidad efectivamente aplicable o procedente.

Al respecto, conviene destacar algunas consideraciones efectuadas por el Consejo de Estado. En la sentencia del 14 de febrero de 1995, la Consejera Ponente SARRIA OLCOS, destacó: "Es por ello que, en hora buena para una correcta administración de justicia, el llamado principio de la Justicia rogada, ha ido cediendo terreno y quedando reducido a ciertos aspectos de cuestionamiento de la legalidad de los actos administrativos, como lo ha reconocido la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, según la cual en aquellos

procesos, en los cuales no se juzga la legalidad o ilegalidad de la actuación u omisión de la administración, sino que directamente se reclama la reparación del daño mediante el reconocimiento de una indemnización, el Juez puede interpretar, precisar el derecho aplicable y si es del caso modificar, de acuerdo con los hechos expuestos en la demanda los fundamentos de derecho invocados por el demandante".

En adelante, este criterio ha sido reiterado por el Consejo de Estado, que se ha decantado por establecer que, en aquellos casos en los que se controvierta la responsabilidad patrimonial del Estado, se aplica el principio *iura novit curia.* (CE-10235-97).

5. Responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos

Como lo hemos anotado en el desarrollo de este capítulo, la responsabilidad del Estado por actos administrativos lícitos se enmarca en el ámbito de la responsabilidad sin culpa. Se trata de eventos en los cuales, aun cuando la actividad del Estado es legítima, se causan daños susceptibles de ser reparados. En este contexto, el juicio de reproche o imputación no tiene por objeto discutir la actuación de la Administración, sino, acreditar la ocurrencia del daño.

A pesar de las vicisitudes que entraña la responsabilidad sin culpa, hoy en día, es admisible como fundamento de la responsabilidad patrimonial, ya sea por daño especial o riesgo excepcional. En ese orden de ideas, la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos respecto de los cuales, no se discute su legalidad, es ampliamente aceptada. Así, aunque el perjuicio tenga origen en una actividad legítima, es posible reclamar la reparación con fundamento en el régimen de responsabilidad por daño especial. Tal es el caso de los perjuicios producidos en la ejecución de un acto administrativo.

Tradicionalmente, la doctrina ha definido el acto administrativo como toda manifestación de la voluntad tendiente a producir efectos jurídicos en la esfera privada de los administrados. Para SANTOFIMIO GAMBOA (2003), el acto administrativo es: "toda

manifestación unilateral, por regla general de voluntad, de quienes ejercen funciones administrativas, tendiente a la producción de efectos jurídicos.”

Por regla general, los actos administrativos gozan del principio de legalidad. Es decir, se presume que estos fueron proferidos en cumplimiento de las disposiciones que el ordenamiento jurídico dispone para su expedición. De tal forma que, si se advierte algún incumplimiento de la ley que ampara su expedición, es posible acudir a la jurisdicción, a través de la nulidad -como medio de control judicial-, para desvirtuar dicha presunción. Sin embargo, en los casos en los que no se discute dicha presunción, ya sea porque se acepta su legalidad, es posible solicitar, por vía del medio de control de reparación directa como mecanismo de control judicial, algún tipo de responsabilidad derivada, incluso, de su legalidad. Este último supuesto se enmarca en el contexto de la responsabilidad patrimonial por daño especial. Esto es, aunque no se discute la legalidad del acto administrativo por medio del cual se exterioriza y ejecuta la actividad de la Administración, existen eventos en los cuales, por la aplicación del acto se derivan daños susceptibles de ser indemnizados.

En este contexto, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha conceptualizado al daño especial como:

> “aquel que se inflige al administrado en desarrollo de una actuación legítima del Estado ajustada en un todo a la legalidad pero que debe ser indemnizado por razones de equidad y de justicia distributiva, en la medida en que aquel se ha beneficiado a costa de un daño anormal, desmesurado o superior a aquel que deben sufrir los administrados en razón a la naturaleza particular del poder público, el cual entraña de esta suerte un rompimiento de la igualdad ante las cargas públicas”. (CE-978-73)

En esos términos, debemos afirmar que la responsabilidad patrimonial del Estado en materia tributaria es admisible en los casos en que no se controvierte la legalidad del acto administrativo, y siempre que sea plausible demostrar que a pesar de la licitud de la

actuación de la Administración, ésta ha causado un daño - antijurídico - susceptible de ser reparado, generalmente, bajo el título jurídico de imputación del daño especial.

En línea con lo anterior, ROJAS LÓPEZ (2015) destaca que, "para que tal imputación apoyada en un régimen objetivo de responsabilidad pueda proceder, es necesario, como ya se ha dicho, que el daño tenga el carácter de antijurídico, y ello solo podría ocurrir en el evento en que con su expedición se presente una ruptura al principio de igualdad frente a las cargas públicas, materializada en una afectación extraordinaria del Administrado". De forma tal que, la imputación que se fundamenta en un régimen objetivo de responsabilidad no releva al demandante de probar el padecimiento del perjuicio – daño antijurídico -, y de ser así, nada impide que la Administración declare y asuma la reparación de este.

6. Consideraciones finales sobre el marco teórico

A manera de conclusión preliminar, conviene resaltar que el estudio de la responsabilidad patrimonial en Colombia es una tarea particularmente cuidadosa. Como se advirtió al inicio, la responsabilidad patrimonial ha sido un desarrollo eminentemente jurisprudencial. Tanto la Corte Suprema de Justicia como el Consejo de Estado, han sido las encargadas de desarrollar y aplicar, en términos prácticos, la teoría de la responsabilidad estatal. Teniendo en cuenta que no son pocas las decisiones que han ocupado lugar en la jurisdicción, su estudio, entonces, demanda sumo cuidado.

Este capítulo constituye una presentación, general, de la evolución doctrinal y jurisprudencial de la teoría de la responsabilidad patrimonial. Se hace especial énfasis en la evolución de la responsabilidad con culpa - falla -, hacia la responsabilidad sin culpa. Cuestión esta, del todo relevante para el caso que, adelante, se propone analizar. Entre tanto, destacamos los aspectos más relevantes de los títulos jurídicos de imputación, desde su conceptualización hasta su aplicación. Y, anotamos lo pertinente a la responsabilidad patrimonial por actos administrativos lícitos, sobre la base del régimen de responsabilidad sin culpa.

De esta forma, lo hasta aquí anotado, constituye el marco teórico de la tesis que se defiende, esto es, la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos en el ámbito tributario. En lo sucesivo, será necesario examinar, a la luz de los anteriores considerandos, si es posible acreditar que en el ámbito tributario existen situaciones en las cuales, a pesar de la legalidad de la actividad del Estado, se causan daños susceptibles de ser reparados por el Estado.

Segundo Capítulo

1. Aproximación Teórica

La tesis que se pretende defender se orienta a establecer la existencia de la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos -de contenido tributario-. Para ese propósito, hemos definido estructurar un caso que nos permita analizar los elementos de la responsabilidad estatal desde una perspectiva teórica, pero ante todo práctica.

Como se advirtió en el capítulo inicial, no son pocas las discusiones que ha suscitado la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado entorno a la legalidad del acto administrativo, pues, aun cuando de vieja data se excluyó la posibilidad para demostrar la ocurrencia de un daño derivado de la legalidad del acto, hoy en día, es comúnmente aceptado dentro del régimen de responsabilidad por daño especial.

Sin embargo, y muy a pesar de los avances que rigen la materia, la responsabilidad patrimonial del Estado, pareciera, un ámbito vedado al derecho tributario. De antaño, se ha predicado, por antonomasia, que en las actuaciones tributarias, las cuales se adelantan ante las Administraciones tributarias nacionales y territoriales dependiendo de la naturaleza del tributo sujeto a discusión, solamente son objeto de control jurisdiccional por virtud del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. Al respecto, conviene destacar que, por regla general, en la práctica jurídica se suelen trabar discusiones entorno a la legalidad de los actos administrativos contentivos de las actuaciones que sustentan las decisiones de la Administración. Es por ello por lo que, *prima facie,* resultaría extraño, al menos en la práctica, incoar algún medio de control diferente al de nulidad simple o nulidad y restablecimiento del derecho.

Por otro lado, como quiera que el juez encargado del medio de control de nulidad -simple y/o de restablecimiento del derecho- contra actos administrativos de contenido tributario que es, al menos cuando son procesos de conocimiento del Consejo de Estado, la Sección Cuarta, se ha limitado a estudiar la legalidad de los actos administrativos. Por

tanto, es extraño encontrar algún análisis sobre la responsabilidad estatal en el ámbito tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, existen sucesos en los que, aun cuando no es discutible la legalidad del acto, es posible identificar alguna clase de perjuicio material en la esfera del administrado -contribuyente-. En estos casos, estimamos que la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado es aplicable.

Por ser un asunto poco explorado en el ámbito tributario, estimamos conducente abordar la teoría de la responsabilidad del Estado, en los términos que hasta aquí hemos planteado, a partir de un estudio de caso, que permita determinar si es posible acuñar la teoría de la responsabilidad estatal en la actividad de la Administración -exteriorizada a través de actos administrativos de contenido particular, lícitos-, en el ámbito tributario.

En este contexto, el análisis propuesto tiene por objeto principal mejorar la comprensión de la responsabilidad estatal derivada de actos administrativos lícitos de contenido tributario, explicitando las dinámicas observadas a través de la experiencia, pues, tal como se advirtió, aun cuando las decisiones que adopta la Administración Tributaria se instrumentan en actos administrativos, no siempre la pretensión principal de los contribuyentes persigue la nulidad de cierto acto administrativo, en términos de legalidad.

En ese orden de ideas, adelante presentamos lo que, a nuestro juicio, constituye un caso que recopila los antecedentes necesarios para analizar la responsabilidad patrimonial del Estado cuando, a pesar de la licitud del acto administrativo, se produce un perjuicio - daño antijurídico - patrimonial respecto del cual es posible predicar responsabilidad estatal.

Como recurso metodológico se expondrá, en primer lugar, lo relativo a los antecedentes del caso. Para el efecto, se hará una descripción resumida del contexto fáctico en el que se circunscribe la actuación de la Administración, indicando algunos elementos financieros y contables que componen el caso. En seguida, se enunciarán los escenarios en los que la jurisprudencia del Consejo de Estado, en sus Secciones Tercera y Cuarta, ha

estudiado el caso, haciendo especial énfasis en las decisiones adoptadas para la solución del caso.

Antes de abordar el estudio del caso, nos resta advertir que este análisis adquiere relevancia ante el incipiente desarrollo de la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado por actos lícitos de contenido tributario. Muestra de ello es la escaza jurisprudencia en el asunto planteado, lo cual, en todo caso, se debe a la deficiencia de los recursos que han sido incoados.

2. Aproximación práctica. La devolución de saldos a favor en el impuesto sobre la renta a través de Títulos de Devolución de Impuestos.

Desde una aproximación práctica de la cuestión, resulta conveniente efectuar alguna consideración preliminar antes de ahondar en el estudio del caso objeto de análisis.

Tradicionalmente, en Colombia, la devolución de los saldos a favor que, eventualmente, se produzcan como consecuencia de la depuración del impuesto sobre la renta y sus complementarios, se puede efectuar mediante: *(i)* cheque; *(ii)* giro; o *(iii)* títulos de devolución de impuestos (en adelante, "TIDIS"). El mecanismo de devolución, *prima facie*, hace parte de la discrecionalidad de la Administración. No obstante, es pacífico aceptar que, le corresponde a la Administración evaluar, razonablemente y en atención a sus necesidades de índole presupuestal, el mecanismo para garantizar la devolución y, sobre todo, su propia sostenibilidad fiscal y financiera.

La única limitación que se impone normativamente a la Administración consiste en los topes para efectuar la devolución de los saldos a favor mediante TIDIS. De acuerdo con la disposición que regula los mecanismos de devolución[3], este solamente es procedente respecto de saldos a favor superiores a mil (1.000) Unidades de Valor Tributario[4] (en adelante, "UVT"). Esta es una condición *sine qua non* que debe observar la administración.

[3] Estatuto Tributario, art. 862.
[4] La Unidad de Valor Tributario [UVT], es una unidad de medida de valor que tiene por objeto expresar valores tributarios en pesos colombianos.

Como se advirtió, parece razonable que ante la necesidad de diferir la erogación presupuestal que representa para la Administración las devoluciones de los saldos a favor, se permita este mecanismo para satisfacer la obligación. No obstante, la devolución de saldos a través de este mecanismo discrecional de la Administración impone una segunda limitación para el contribuyente. Contrario a lo que ocurriría si la devolución se materializara por giro o en efectivo, los TIDIS (por virtud de su naturaleza o condición, como se explica adelante), solamente sirven para cancelar impuestos o derechos administrados por la Administración Tributaria dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.

En la práctica, el efecto de tal limitación deriva, algunas veces, en la insatisfacción de la obligación a cargo de la Administración. Este fenómeno se concreta, principalmente por dos factores: *(i)* el límite temporal para solicitar, en un primer estadio, la devolución de los saldos a favor, el cual, en todo caso, se supera a partir de la interrelación entre las normas de contables y fiscales; y *(ii)* la doble limitación, material y temporal, para la utilización de los TIDIS.

En el primer caso, la solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse, a más tardar, dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar (Decreto 624, 1989. Art.854). Sin embargo, la misma legislación también permite que el contribuyente los pueda imputar dentro de la liquidación privada del mismo impuesto correspondiente al periodo gravable siguiente. Es decir, en este caso se soslaya el acaecimiento fatal del término para solicitar el saldo a favor, en tanto se permite imputar ese saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos subsiguientes, las veces que estime el contribuyente. Esto tiene por efecto un "arrastre", sucesivo, año a año, de los saldos a favor. En ese sentido, el término preceptuado para solicitar la devolución o compensación tendría como referencia la última declaración a la cual se hubiere imputado el saldo a favor[5].

[5] A esta conclusión llegó la Sección cuarta del Consejo de estado que en sentencia 16958 del 28 de junio de 2010, con ponencia del magistrado Hugo Fernando Bastidas Bárcenas: "el artículo 815, literal a) del E.T. permite la imputación sucesiva, y, por otra, el artículo 13 del Decreto 1000 de 1997 advierte que esa imputación sucesiva se puede hacer, así se genere un nuevo saldo a favor. En esa medida, aun cuando los saldos a favor que se van imputando de manera sucesiva se pueden ver reflejados en cada una de las declaraciones en las que se hizo el arrastre, la solicitud de compensación o devolución debe fundamentarse en

Así, tal y como se advirtió, frente a la primera limitación, la interrelación entre las normas de contables y fiscales permite la satisfacción de la devolución. Sin embargo, frente a la segunda limitación, la interpretación es diferente. En el contexto de la devolución de saldos a través de TIDIS se generan una serie de cargas adicionales a las que tendría el contribuyente si dicha devolución se hiciera mediante giro o cheque. En primer lugar, se impone una limitación material pues solo servirán para cancelar impuestos y, en segundo lugar, solo servirán para ese propósito dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.

Al margen de esta discusión, la cual, será abordada rigurosamente en el siguiente capítulo, debemos destacar que la actuación de la Administración para la devolución de saldos a favor se exterioriza a través de una serie de actos administrativos que, tal como se anotó en el capítulo anterior, se presumen lícitos. Dicho de otra manera, la presunción de legalidad de los actos administrativos presupone la legalidad y/o licitud de la totalidad de la actuación administrativa.

Ahora bien, como quiera que el medio de control idoneo para discutir la legalidad de los actos administrativos es, al menos *prima facie*, el de nulidad y restablecimiento del derecho (cuando son actos administrativos particulares), o el de nulidad simple (cuando son actos administrativos generales), pareciera vedada la posibilidad de discutir los actos administrativos y la actuación administrativa, cuando no se pretenda la declaratoria de ilegalidad -nulidad-.

Sin embargo, aunque tradicionalmente se ha entendido que el medio de control idóneo es el de nulidad[6], existen casos en los cuales, se puede predicar un daño antijurídico por virtud de un acto administrativo legal. En estos caso, debemos destacar, ha sido pacífico aceptar la reparación directa como medio de control idóneo.

---

una sola declaración. Esa declaración sería aquella que arroja el saldo a favor y que, a voluntad del contribuyente ya no se imputa al periodo siguiente, porque precisamente se solicita en devolución o compensació

[6] Generalmente, en el ámbito tributario se discuten las decisiones impuestas por la Administración mediante Actos Administrativos.

En este contexto, se pretende demostrar que la devolución de un saldo a favor mediante la expedición de TIDIS, constituye una actuación que, pese a ser legítima, se enmarca en los supuestos de responsabilidad estatal.

Antes de presentar los antecedentes del caso con el que se pretende examinar la responsabilidad patrimonial, es conveniente precisar: *(i)* la naturaleza de los saldos a favor y el trámite para su devolución y, *(ii)* la naturaleza de los Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) como mecanismo utilizado por la Administración para la extinción de la obligación.

3. Naturaleza jurídica de los denominados saldos a favor

La génesis de la actuación administrativa que se plantea examinar se remite, primigeniamente, a la noción de "saldo a favor". Al inicio de este capítulo se planteó, de manera general, que en Colombia la devolución de un "saldo a favor" se encauza a través de tres mecanismos dispuestos a la discrecionalidad de la Administración. No obstante, no se precisó la noción de "saldo a favor".

Lo primero que debemos señalar es que la noción de saldo a favor se enmarca en el contexto de las "declaraciones tributarias"[7]. Para la liquidación de sus impuestos, el contribuyente realiza un ejercicio de depuración (que varía en atención al modelo acogido por cada Administración para la liquidación de los impuestos) que permite determinar el valor final del impuesto a pagar. En el ejercicio de ese proceso de depuración de la renta[8], puede resultar un saldo a favor, esto es, un valor positivo a favor del contribuyente como consecuencia de un pago en exceso, o un pago de lo no debido.

Esta situación genera una obligación para la Administración, quien en adelante adquiere la calidad de acreedor frente al contribuyente, quien a su vez, adquiere la calidad

[7] Las declaraciones tributarias son documentos privados que contienen la información tributaria respecto de las bases gravables y la determinación privada de los impuestos.
[8] Tratándose de la liquidación privada del impuesto sobre la renta y sus complementarios.

de deudor. La obligación, así descrita, subyace a la declaración tributaria en la que el contribuyente liquida sus impuestos.

Contablemente, un saldo a favor constituye un activo (derecho) para el contribuyente que se reconoce como "sobrantes en liquidación privada de impuestos". Una vez contabilizado el saldo a favor, en los términos ya anotados, el contribuyente tiene, al menos, tres opciones:

(i) Imputar dichos saldos dentro de su liquidación privada, del mismo impuesto y correspondiente al siguiente período gravable[9];

(ii) Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo; o,

(iii) Solicitar su devolución[10].

Para nuestros propósitos, adquiere relevancia la tercera de tales hipótesis, esto es, la solicitud de devolución.

Como se advirtió, la solicitud de devolución de un saldo a favor se encauza a través de un procedimiento formal ante la Administración, que involucra las siguientes etapas: *(i)* radicación de la solicitud a través de los canales, y en los términos formales[11], dispuestos por la Administración; *(ii)* en caso de requerirlo, la Administración puede programar una visita para verificar o ampliar la información; y *(iii)* respuesta a la solicitud. La respuesta se emite mediante una resolución (acto administrativo) a nombre del contribuyente. Esa resolución, además, es susceptible de recurso. Con todo, en caso de acceder a la devolución, la Administración puede preceptuar que se realiza mediante TIDIS.

[9] Ver art. 815 del Estatuto Tributario Colombiano.
[10] Ver art. 850 del Estatuto Tributario Colombiano.
[11] Anualmente, la Administración Tributaria prescribe los formatos o formularios dispuesto para efectos de realizar el trámite de devolución.

Dicho lo anterior, es importante destacar que, de ser esta la decisión, es decir, la emisión de TIDIS para diferir el pago de la obligación; la Administración impondría de *facto* al contribuyente una carga adicional derivada del trámite especial que demanda, para su efectiva redención, este mecanismo de extinción de la obligación. Por lo anterior, a continuación, se ofrece un análisis del mecanismo en cuestión.

4. Naturaleza de los Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) como mecanismo utilizado por la Administración para la extinción de la obligación

En Colombia, los Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) se remontan al Decreto Extraordinario 624 de 1989 original, por medio del cual se expidió el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales (hoy Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales).

La primera concepción normativa de los TIDIS indicaba que la devolución de los saldos a favor se podría efectuar mediante cheque, título o giro, precisando que, la Administración tributaria podría efectuar devoluciones de saldos a favor mediante TIDIS, cuando aquellos fueran superiores a un millón de pesos ($1.000.000), valor año base 1987. Adicionalmente, se indicaba que los TIDIS solo servirían para cancelar impuestos o derecho administrados por las Direcciones de Impuestos y Aduanas dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.

Así, desde la expedición del Decreto Extraordinario 624 de 1989, Estatuto Tributario Nacional, la Administración tributaria se encuentra expresamente facultada para reconocer la devolución de saldos a favor de los contribuyentes mediante TIDIS.

Esta noción normativa de los TIDIS se mantuvo en los años sucesivos, y a pesar de todas las reformas efectuadas. En efecto, las reformas posteriores se limitaron a ajustar los valores absolutos para efectuar las devoluciones de los saldos a favor, así: (i) mediante el Decreto 2587 de 1989, el valor absoluto se ajustó a $13.500.000; (ii) mediante el Decreto 2661 de 1989, el valor absoluto se ajustó a $14.700.000; (iii) mediante el Decreto 2794 de 2001, el valor absoluto se ajustó a $15.900.000; (iv) mediante el Decreto 3257 de 2002, el

valor absoluto se ajustó a $16.800.000; (v) mediante el Decreto 3804 de 2003, el valor absoluto se ajustó a $18.005.000; (vi) mediante el Decreto 4344 de 2004, el valor absoluto se ajustó a $19.103.000; (vii) mediante el Decreto 44715 de 2005, el valor absoluto se ajustó a $20.072.000; y, (viii) mediante la Ley 1111 de 2006, el valor absoluto se ajustó en Unidades de Valor Tributario (en adelante, "UVT") – que es una unidad de medida de valor que representa los valores tributarios expresados en pesos -, indicando que "la administración tributaria podrá efectuar devoluciones de saldos a favor superiores a un mil (1.000 UVT) mediante títulos de devolución de impuestos, los cuales solo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos y de Aduanas dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.

En ese orden de ideas, la disposición normativa actual señala: "la devolución de saldos a favor podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. La administración tributaria podrá efectuar devoluciones de saldos a favor superiores a un mil (1.000) UVT mediante títulos de devolución de impuestos, los cuales solo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos y de Aduanas dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición" [12].

No obstante, la facultad para la devolución de los saldos a favor de los contribuyentes mediante TIDIS se encuentra limitada, en tanto que: *(i)* el valor de los títulos emitidos en cada año, no podrá exceder del diez por ciento (10%) del valor de los recaudos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales respecto al año anterior; y *(ii)* el valor de los títulos emitidos en cada año no podrá exceder del cinco por ciento (5%) del valor de los recaudos administrados por la Dirección General de Impuestos respecto al año anterior.

Adicionalmente, como tuvimos la oportunidad de anticipar, la devolución de saldos a favor del contribuyente mediante TIDIS se enmarca en lo dispuesto en el artículo 806 del E.T., según el cual "los Títulos de Devolución de Impuestos sólo servirán para cancelar

[12] Ver art. 862 del Estatuto Tributario.

impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos o de Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición".

Esa disposición, así consagrada, fue reglamentada por el Decreto 1000 de 1997 (relativo al procedimiento de devoluciones y compensaciones) y, por el Decreto 1571 de 1997 (por el cual se reglamenta el artículo 862 del Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones). En efecto, el artículo 24 del citado Decreto 1000 de 1997 señaló: "los beneficiarios de los TIDIS deberán solicitarlos personalmente o por intermedio de apoderado, una vez notificada la providencia que ordena la devolución, ante la entidad autorizada que funcione en la ciudad sede de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales que profirió la resolución de devolución, exhibiendo copia de ésta". Mientras que el artículo 1º del Decreto 1571 de 1997 agrego: "El Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá determinar que la totalidad o parte de la emisión de los Títulos de Devolución de Impuestos, TIDIS, a que se refiere el artículo 862 del Estatuto Tributario, se efectúe mediante el depósito en un Depósito Centralizado de Valores (DECEVAL) legalmente autorizado por la Superintendencia de Valores, evento en el cual estos títulos circularán en forma desmaterializada y se mantendrán bajo el mecanismo de anotación en cuenta por dicho depósito."

Por lo anterior, la naturaleza jurídica de los TIDIS se encuentra supeditada, *prima facie*, a su reconocimiento como título valor en el sentido otorgado por el Código de Comercio Colombiano[13]. Sin embargo, esta anotación no satisface completamente la naturaleza de los TIDIS en cuestión. Frente a la naturaleza jurídica de los TIDIS es preciso analizar dos momentos en su concepción:

4.1. Los TIDIS como títulos valores

En un primer momento, se interpretó que "los TIDIS son títulos valores emitidos por la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante los cuales la

[13] De acuerdo con el artículo 619 del Código de Comercio Colombiano: "los títulos valores son documentos necesarios para legitimar el ejercicio del derecho literal y autónomo que en ellos se incorpora. Pueden ser de contenido crediticio, corporativos o de participación y de tradición o representativos de mercancías".

Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales efectúa la devolución de los saldos a favor resultantes en las declaraciones tributarias de los contribuyentes.” En ese sentido se consideró que las normas que rigen los TIDIS ratifican el carácter de título valor que el mismo ordenamiento les ha otorgado, pues: (i) contienen un derecho literal (la conversión de los TIDIS en el pago de obligaciones de carácter tributario); (ii) autónomo (en cuanto son negociables); y (iii) tienen carácter crediticio y se encuentran sometidos a las normas que rigen los depósitos centrales de valores (Ley 27 de 1990 y su Decreto Reglamentario 437 de 1992). (CE-17972-12)

Sin embargo, su calificación como títulos valores no excluye el hecho de que integren la categoría jurídica especial correspondiente a los llamados títulos de deuda pública (interna o externa), de los cuales hacen parte, pero no exclusivamente, los bonos emitidos por el Tesoro Nacional, los TES y los TIDIS.” (CE-282253-14)

4.2. Los TIDIS como títulos de deuda pública expedidos por el Gobierno nacional

A partir de esta segunda interpretación, en términos temporales, los TIDIS son títulos valores que integran una categoría especial de títulos de deuda pública. Así, se ha considerado que aun cuando tienen la naturaleza de títulos valores (se confirma que cumplen las características de títulos valores), no son excluidos de esta categoría especial, la cual, denota un régimen jurídico especial o particular.

A manera de conclusión, es plausible sostener que actualmente existe una suerte de “definición”, mayoritariamente aceptada, para considerar a los TIDIS como títulos valores que integran la categoría de títulos de deuda pública.

4.3. Procedimiento para emisión de TIDIS

Acotada la naturaleza jurídica de los TIDIS, en esta sección conviene destacar el procedimiento, particular, que se debe adelantar para la efectiva emisión de los TIDIS. La

emisión de TIDIS consta de varias etapas, particularmente, porque se trata de títulos desmaterializados emitidos por DECEVAL.

Primero, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe ordenar al Depósito Centralizado de Valores, DECEVAL, la emisión del título representativo del saldo a favor adeudado y aprobado o reconocido. Segundo, el beneficiario del saldo a favor, es decir, el contribuyente, debe solicitar ante la Administración la devolución del saldo a favor. Para este propósito se emplea la formulación dispuesta por la misma Administración para la devolución y/o compensación de saldos a favor. En esta fase, además, existe una labor adicional de la Administración consistente en la verificación (revisión) de los documentos dispuestos por el contribuyente, incluyendo la declaración en la que se originó el saldo a favor. Tercero, de considerarlo procedente, la Administración deberá reconocer, mediante resolución (acto administrativo de carácter particular), el derecho a la devolución del saldo a favor. En estricto sentido, entonces, la tercera fase la compone el reconocimiento del derecho y la orden para la devolución a favor del acreedor. Cuarto, una vez reconocido el derecho, la Administración debe depositar el TIDIS, en un deposito central de valores (DECEVAL) para que sea este el que administre y custodie los títulos que se emitieron para su redención. Por tanto, corresponde al depósito descentralizado de valores -DECEVAL-, dar cumplimiento de la resolución proferida *ex ante* por la Administración. Comoquiera que los títulos (TIDIS) son desmaterializados, su expedición efectiva se concretará, solamente, cuando DECEVAL efectúe el respectivo abono en la cuenta del beneficiario de la devolución y profiriera el certificado correspondiente que cualifique a quien figure en los mismos como la persona legitimada para el ejercicio de los derechos incorporados en el valor depositado.

Anunciada la naturaleza jurídica de la devolución de los saldos a favor, por un lado y, la naturaleza jurídica de los TIDIS, por el otro; así como el proceso para su devolución, en el siguiente acápite se referirá, en concreto, el caso propuesto para analizar de la responsabilidad patrimonial del Estado por actos tributarios lícitos en el ámbito tributario.

5. El caso. Análisis de la actividad administrativa en el marco de la devolución de saldos a favor

Hechas las anteriores precisiones, a continuación, expondremos los antecedentes del caso propuesto para llevar a cabo el análisis de la responsabilidad patrimonial del Estado por actos tributarios lícitos en el ámbito tributario.

Como presupuestos de orden metodológico, se destacan: *(i)* el orden cronológico de los años será el siguiente: X-3, X-2, X, X+1; *(ii)* todos los días son hábiles.

5.1. Antecedentes

El 1 de abril del año X-2, "El Contribuyente", presenta la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al periodo gravable X-3. En dicha declaración, "El Contribuyente" liquida un saldo a favor correspondiente a la suma de mil quinientos millones de pesos ($1.500.000.000). (Ver situación financiera en la gráfica 1 del anexo).

El 1 de noviembre del año X-2, "El Contribuyente" radica formalmente ante la Administración una solicitud para la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo gravable X-3. (Ver registro contable en el gráfico 2 del anexo).

El 1 de febrero del año X, sin que mediara algún requerimiento de información adicional, la Administración reconoce a "El contribuyente", mediante resolución, la suma de mil quinientos millones de pesos ($1.500.000.000) por concepto del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto de sobre la renta y complementarios correspondiente al periodo gravable X-3. En consecuencia, la Administración ordena devolver a "El Contribuyente" la suma de mil quinientos millones de pesos ($1.500.000.000) mediante la emisión de Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS). (Ver registro contable en el gráfico 3 del anexo). Dicha resolución fue notificada a "El Contribuyente" el 5 de febrero del año X.

En cumplimiento de la citada resolución emitida por la Administración, el Depósito Centralizado de Valores de Colombia S. A. (DECEVAL) certificó que los saldos a favor de "El contribuyente" se encontraban depositados en la cuenta 001 de DECEVAL a nombre de LA EMPRESA, con las siguientes características:

Fecha de expedición del TIDIS	15 de febrero del año X.
Valor del TIDIS	$1.500.000.000
Fecha del vencimiento del TIDIS	14 de febrero del año X+1

A partir de esta información, "El Contribuyente" registra contablemente en su activo el TIDIS emitido como una *inversión*. (Ver registro contable en la gráfica 3 del anexo).

Atendiendo a los supuestos de hecho presentados, es posible plantear, al menos, los siguientes tres escenarios:

(i) En el término de un año calendario siguiente a la fecha de su expedición, LA EMPRESA hace uso del TIDIS para cancelar impuestos o derechos administrados por la DIAN.

(ii) En el término de un año calendario siguiente a la fecha de su expedición, LA EMPRESA hace uso, parcial, del TIDIS para cancelar impuestos o derechos administrados por la DIAN.

(iii) En el término de un año calendario siguiente a la fecha de su expedición, LA EMPRESA no hace uso del TIDIS para cancelar impuestos o derechos administrados por la DIAN.

Estos tres escenarios han sido examinados por las secciones tercera y cuarta del Consejo de Estado, las cuales, a través de una jurisprudencia, a nuestro juicio escasa, han delimitado la cuestión.

En esta sección se describen los resultados obtenidos por virtud de las posiciones acogidas por las Secciones Tercera y Cuarta del Consejo de Estado sobre los antecedentes relacionados en el caso objeto de investigación.

5.2. Consideración preliminar

Por tratarse del juez natural en los asuntos tributarios sometidos a control jurisdiccional[14], la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sido, por antonomasia, la encargada de resolver las discusiones planteadas por la imposibilidad de redención de los TIDIS utilizados como instrumentos para diferir una obligación, pecuniaria, a cargo de la Administración.

Al respecto, es preciso reiterar que, en el ámbito tributario, las discusiones tienen origen en una actividad "ilícita" de la Administración que se desprende de la ejecución de un acto administrativo. En ese sentido, lo que se discute es la legalidad del acto administrativo mediante el cual la Administración ejecuta la actividad objeto de discusión.

Dicho esto, es imperioso destacar los argumentos, principales, que se han presentado en sede jurisdiccional. Por tanto, a continuación, se expondrán, en primer lugar, los argumentos utilizados por los contribuyentes y, en segundo lugar, los argumentos presentados por el juez "natural", como ávidamente lo hemos pretendido denominar.

5.3. Argumentos generalmente utilizados por los Contribuyentes

Los argumentos, mayoritariamente, empleados por los contribuyentes se pueden agrupar de la siguiente manera:

(i) Existe una indebida interpretación del artículo 862 del E.T. que regula el mecanismo de devolución de impuestos. Tal disposición no advierte que, vencido el

[14] La Sección Cuarta del Consejo de Estado esta integrada por cuatro magistrados encargados de resolver las controversias relacionadas con los impuestos y contribuciones fiscales y parafiscales.

término allí previsto, el contribuyente pierde su derecho de propiedad sobre la suma representada en un título. Dicha interpretación, surge ante la existencia de un vacío legislativo que hace presumir una aparente caducidad del derecho del titular del saldo a favor.

(ii) En la medida que, la aparente caducidad del derecho del títular del saldo a favor, extingue la propiedad privada del dinero incorporado en el TIDIS, se obliga al contribuyente a tributar más allá de lo que la ley dispone, aun cuando las normas aludidas protegen la propiedad que pertenece a los particulares y prohíben imponer la pena de confiscación.

(iii) Finalmente, se ha indicado en algunas oportunidades que las normas fiscales no pueden sancionar ni crear requisitos que la misma ley no ha señalado.

5.4. Posición acogida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado

De otro lado, los pronunciamientos emitidos por la Sección Cuarta del Consejo de Estado se han orientado, de manera general, a reivindicar la legalidad de los actos administrativos a través de los cuales se exterioriza la voluntad de la Administración. Para ello, ha sostenido:

(i) El proceder de la administración se fundamenta en lo dispuesto en los artículos 806 y 862 del E.T., normas que no admiten interpretación diferente a la contenida expresamente en su texto, en cumplimiento del artículo 27 del Código Civil Colombiano, el cual ordena: *Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.* Así, se ha concluido que es con la emisión del "Título" y no con una actuación diferente, con la que se perfecciona la "devolución" ordenada por medio de la resolución que reconoce el saldo. Luego, una vez se ha vencido el término del año calendario siguiente para la redención del Título, prescribe la oportunidad, *por lo menos ante la Administración*, para solicitar la reactivación de la resolución por medio de la cual se efectuó la devolución

(mediante TIDIS), toda vez que solamente es posible, para DECEVAL, una certificación por cada título efectivamente emitido.

(ii) En consecuencia, se ha aseverado que el contribuyente carece de algún mecanismo para prorrogar el plazo de vigencia del Título, principalmente, porque las normas que regulan la cuestión no lo prevén.

5.5. Consideración preliminar

La posición acogida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado se acompasa con el asunto de la Litis que en esa instancia debe ser examinado. Los procesos adelantados ante esta sección tienen por objeto el control de legalidad de los actos administrativos que han materializado la actividad de la Administración. En ese sentido, a nuestro juicio, es acertada la posición de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, pues, los actos emanados de la Administración no adolecen de algún vicio de ilegalidad.

5.6. Decisiones de la Sección Tercera del Consejo de Estado

Recientemente, se ha estudiado la posible responsabilidad del Estado por los actos derivados de la actuación de la Administración, cuando, por virtud de la devolución de saldos a través de TIDIS, se beneficia (enriquece) injustificadamente el Estado. Así, se ha planteado que ante el acaecimiento del término fijado para la redención de TIDIS, sin que el contribuyente lo haya utilizado, se genera un enriquecimiento injustificado para el Estado que va aparejado de un empobrecimiento del Administrado. En este contexto, es que se ha analizado la responsabilidad patrimonial del Estado.

A continuación, se destacan los argumentos que se han planteado por los contribuyentes afectados, y en seguida, la posición adoptada por la Sección Tercera del Consejo de Estado.

5.7. Argumentos planteados por los Contribuyentes

Como se anticipó, la discusión ante la Sección Tercera se ha planteado a partir de un posible enriquecimiento sin justa causa del Estado, aparejado de un empobrecimiento, injustificado, del contribuyente. Para este efecto, se ha sostenido que no existe ningun mecanismo a favor del contribuyente que le permita recuperar las sumas contenidas en los TIDIS.

5.8. Posición de la Sección Tercera del Consejo de Estado

De un lado, debemos señalar que la jurisprudencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado es incipiente o escasa. De otro lado, la misma se ha limitado a examinar la responsabilidad patrimonial del Estado, exclusivamente, desde los argumentos que le han sido planteados para analizar el posible enriquecimiento ilícito del Estado, aparejado de un emprobrecimiento del Administrado, cuando, por virtud del acaecimiento del término para redimir los TIDIS, el contribuyente carece de algun mecanismo para reactivarlo y/o utilizarlo.

En ese orden, en la Sección Tercera del Consejo de Estado se han decantado las siguientes consideraciones:

(i) En primer lugar, ha sostenido que el pago de los TIDIS no puede ser obtenido a través de la acción cambiaria ni de la acción causal[15], como sí ocurre con los títulos valores de carácter privado. Al respecto, ha precisado que en el caso de los TIDIS,

[15] De acuerdo con la Sección Tercera del Consejo de Estado, en la sentencia del 12 de febrero de 2014. Exp. 28253, C.P. Mauricio Fajardo Gómez: "En materia de títulos valores subsisten dos relaciones distintas: la primera, causal, que constituye el fundamento del otorgamiento de un título valor; la segunda es la que se deriva del título-valor mismo, el cual por el principio de autonomía que lo rige podría decirse que tiene vida propia frente al negocio cartular; de la misma manera, desde el punto de vista de la tutela judicial que protege y garantiza el cumplimiento de las obligaciones, el ordenamiento previó la existencia de tres tipos de acciones: **i)** la acción causal, derivada del negocio por cuya virtud nació a la vida jurídica el título valor; **ii)** la acción cambiaria, cuya finalidad consiste, justamente, en garantizar el cumplimiento del contenido del título valor; y, **iii)** la denominada acción cambiaría por enriquecimiento sin justa causa, por cuya virtud aquél que no hubiere redimido el título valor por cualquier razón o que lo hubiere dejado prescribir o caducar podría, dentro del año siguiente a su pérdida de vigencia, demandar a quien se hubiere enriquecido por dicha situación".

la relación original no se sustenta en la existencia de un negocio juridico sino en la expedición de un acto administrativo, lo cual, los diferencia de los títulos valores de contenido privado, otorgándoles entonces una autonomía relativa derivada de su efectividad puesto que solamente servirán para cancelar impuestos o derechos ante la Administración.

(ii) La regulación de los TIDIS se adecúa a los principios de estabilidad tributaria y de previsibilidad del gasto público, dada su destinación específica y limitada en tiempo que confiere seguridad a la actividad económica estatal. Para estos propósitos refieren que, a partir de los pronunciamientos de la Corte Constitucional[16], es válido el establecimiento de plazos objetivos para que los ciudadanos puedan reclamar o compensar saldos a su favor derivados del pago de impuestos.(C-445-95).

(iii) Cuando la devolución se efectua mediante TIDIS, el contribuyente debe prever que estos tienen una vigencia de un año y que solo pueden ser negociados en bolsa o redimidos para el pago de impuestos del orden nacional. En consecuencia, si el contribuyente deja prescribir el TIDIS deberá soportar las cargas o consecuencias negativas que se derivan de dicha actaución.

(iv) En virtud del artículo 806 del E. T. se ha entendido que el vencimiento de los TIDIS constituye justa causa para el empobrecimiento padecido por su beneficiario, es decir, el contribuyente.

(v) Finalmente, conviene destacar que en la sentencia de 12 de febrero de 2014, exp. 28253, la Sección Tercera del Consejo de Estado preciso: "*Para la Sala resulta pertinente destacar y resaltar que aun si en el presente caso se pudiera predicar una supuesta responsabilidad del Estado por el empobrecimiento de la sociedad Stewart & Stevenson Operations Inc. (en liquidación) y el correlativo enriquecimiento de la Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales, lo cierto es que igual habría lugar a concluir que éste sí tuvo causa jurídica puesto que se*

[16] Sentencia de la Corte Constitucional C-445 de 1995. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

derivó de la actitud negligente o, en todo caso, imprudente de la sociedad demandante que permitió el vencimiento de los tantas veces mencionados Títulos de Devolución de Impuestos de los que era beneficiari. En cualquier caso, resulta pertinente señalar, finalmente, que la Sala no evidencia conducta alguna por parte de la Administración Tributaria que pudiere comprometer su responsabilidad extracontractual por los hechos objeto de la demanda que ahora se decide en segunda instancia.".

5.9. Consideración preliminar

La primera consideración que debemos anotar es la referida a la delimitación del asunto sujeto a control jurisdiccional. En efecto, la posición que ha acogido esta Sección se fundamenta en un examen de la responsabilidad estatal derivada del enriquecimiento injustificado. Ello, por supuesto, deviene de los argumentos que le han sido planteados desde sus demandas los administrados. Esta particularidad aclara, de alguna manera, la insuficiencia del análisis de la responsabilidad estatal en esta materia.

La segunda consideración que debemos anotar es de orden académica, y tiene por objeto plantear un escenario de responsabilidad estatal por un, en este punto, aparente, desequilibrio de las cargas públicas. La tesis que se defiende se orienta a determinar si existe o no, responsabilidad estatal en la actividad de la Administración -exteriorizada a través de actos administrativos de contenido particular, lícitos-, como quiera que el mecanismo de devolución es una decisión unilateral que impone una serie de cargas adicionales y a nuestro juicio, desproporcionadas, respecto de los otros mecanismos de devolución.

Para este propósito, se estima necesario explicar la forma en la que los elementos de la responsabilidad estatal se pueden aplicar a la situación particular que se plantea en este caso. Esto es, el daño antijurídico causado por el Estado a un administrado -contribuyente-.

5.10. Anexo

Gráfico 1. Muestra la situación financiera de "El Contribuyente" al momento de solicitar la devolución del saldo a favor originado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo X-3.

Periodo X-3	
Ingresos	$ 15.000.000.000
Costos	$ 10.000.000.000
Gastos	$ 2.000.000.000
Renta Liquida	$ 3.000.000.000
Impuesto (30%)[17]	$ 900.000.000
Retenciones	$ 2.400.000.000
Saldo a Favor	**$ 1.500.000.000**

Gráfico 2. Muestra el registro contable del saldo a favor del contribuyente originado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo X-3.

	Débito	**Crédito**
Gasto	$ 900.000.000	
Retenciones		$ 2.400.000.000
Saldos a favor	**$ 1.500.000.000**	

Gráfico 3. Registro contable de "El Contribuyente", una vez la Administración le ha reconocido y ordenado la devolución del saldo a favor.

Registro contable del TIDIS		
	Débito	**Crédito**
Saldos a favor		$ 1.500.000.000
Inversión	**$ 1.500.000.000**	

[17] Para el análisis del caso, se presume que la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo x-3 es del treinta por ciento (30%).

Gráfico 4. Supone el registro contable del contribuyente en el contexto de la extinción del derecho pecuniario sobre la inversión que representa el contenido pecuniario de los TIDIS.

Supuesto de extinción del TIDIS		
	Débito	**Crédito**
Inversión		$ 1.500.000.000
Gasto no deducible	$ 1.500.000.000	

Tercer Capítulo

1. Planteamiento general

En relación con el caso propuesto que hemos propuesto, cabe preguntarse: ¿es admisible realizar un análisis desde ámbito de la responsabilidad patrimonial? ¿Cuál sería la estructura de ese análisis? ¿Por qué no ha prosperado la pretensión de enriquecimiento sin justa causa? ¿El Estado lo ha convertido en un mecanismo de financiamiento? Este capítulo responde estos interrogantes en cuanto se refiere a la aplicación o adecuación de los elementos de la responsabilidad patrimonial del Estado en caso concreto.

El propósito principal de la tesis que se defiende responde a la necesidad de analizar un ámbito poco explorado en el derecho tributario colombiano. De ello da cuenta la escaza jurisprudencia que se encuentra en torno a esta materia.

Sin embargo, llama la atención que, en un país en el que la responsabilidad patrimonial ha tenido un desarrollo atosigante dado el número de decisiones judiciales entorno a esta cuestión, las discusiones sobre este asunto en el ámbito tributario no hayan tenido mayor aplicación. Al respecto, dos consideraciones nos ayudan a dilucidar esta situación: en primer lugar, es plausible considerar que en el ámbito tributario la actividad del Estado no es una fuente productora de daños, por lo menos aparentemente; en segundo lugar, se podría considerar que aun cuando la actividad del Estado en el ámbito tributario puede causar daños, la particularidad de la actividad que se exterioriza a través de actos administrativos de contenido general o particular, hace presumir la legitimidad de la actuación, la cual, en todo caso, se discute a través del medio de control de nulidad que permite desvirtuar la legalidad de la actividad.

Al margen de la primera consideración, lo cierto es que en el ámbito tributario si existen supuestos en los cuales, a pesar de la legalidad de la actuación o actividad de la Administración – Estado – se causa un daño –antijurídico -, indemnizable. En consecuencia, es plausible concluir *a priori* que las actuaciones administrativas en el ámbito tributario no escapan a esta consideración.

De esto da cuenta el caso propuesto, el cual, en todo caso constituye una herramienta metodológica para estudiar la aplicación de la responsabilidad patrimonial cuando no se discute la legalidad de la actividad de la Administración – exteriorizada a través de actos administrativos –.

En ese sentido, a continuación, proponemos desarrollar cada uno de los elementos de la responsabilidad patrimonial – planteados en el primer capítulo –, pero a partir de los antecedentes presentados en el caso sujeto a estudio – planteado en el segundo capítulo -.

2. El daño antijurídico en el caso planteado[18]

El daño es la medida de la responsabilidad. En ese sentido, el daño constituye el centro de atención de cualquier análisis que tenga por objeto acreditar la responsabilidad patrimonial del Estado.

Por otro lado, el daño debe ser antijurídico. La persona – contribuyente -, debe detentar un interés lícito respecto del derecho que reclama lesionado. De otra forma, no sería procedente la pretensión resarcitoria respecto del Estado.

En el caso planteado, existen al menos tres consideraciones que, a nuestro juicio, ponen de presente la existencia del daño antijurídico. En primer lugar, existe una pérdida patrimonial – pecuniaria – para el contribuyente, en segundo lugar, existe una omisión del Estado, renuente a pagar los pasivos a cargo respecto del contribuyente y, en tercer lugar, normativamente se garantiza la protección del interés que se estima lesionado, esto es, la pérdida patrimonial. Estas consideraciones, constituyen todas, un todo del argumento principal que sin embargo, por motivos puramente metodológicos, hemos consentido en desglosar.

A propósito de la definición de daño propuesta por HENAO (1998), la cual a nuestro juicio es la más completa, estas consideraciones permiten afirmar la existencia del daño.

[18] La valoración del daño, en este texto, parte de las conceptualizaciones presentadas en el primer capítulo.

Retomando, en el caso sujeto a estudio, "El Contribuyente" detenta el derecho a solicitar la devolución de un saldo a favor. Una vez solicitada la devolución, que en todo caso está sujeta a un plazo, "El Contribuyente" adquiere la condición de propietario *ex ante* de las sumas solicitadas en devolución. No obstante, *a posteriori* el Estado se atribuye unilateralmente la propiedad de esas sumas que ya le fueron entregadas al contribuyente por virtud de la devolución. Esta premisa, sin embargo, precisa la mayor atención.

En efecto, para una adecuada comprensión de la cuestión es necesario distinguir al menos dos momentos en el proceso de devolución de saldos a favor: (i) antes del reconocimiento del derecho a la devolución del saldo a favor y, (ii) una vez ha sido reconocido el derecho a esa devolución.

El primero, de aquellos momentos hace referencia, sin duda alguna a la solicitud inicial para el reconocimiento del derecho a la devolución del saldo a favor, ante la Administración. En este momento, el establecimiento de un plazo constituye una carga legítima en cabeza del contribuyente. Sin embargo, cuando el derecho ya ha sido reconocido, es decir, la Administración a través de una resolución (acto administrativo) ha reconocido y ha ordenado la devolución, cesa la exigencia de alguna carga adicional de diligencia, la cual en todo caso debemos reiterar, solo se predica en el contexto previo al reconocimiento del derecho. Esta condición, vale la pena destacar, se sustenta en los conceptos de prescripción y caducidad.

Las relaciones jurídicas, anota el profesor LÓPEZ BLANCO (2009), tienen como nota común su carácter eminentemente temporal. Esto, resulta razonable comoquiera que permite generar certeza sobre la existencia de los derechos y sus titulares. "Es así que algunas relaciones jurídicas y derechos que le son inherentes a ellas sólo tienen vigencia por un tiempo idéntico al de la vida de sus titulares, como ocurre con los derechos personalísimos, en tanto que otras pueden perdurar más allá de la existencia de una persona o alterarse durante su vida, bien para desaparecer, ora para radicarse en cabeza de otro titular".

En ese orden de ideas, consentimos en el establecimiento de plazos para el reconocimiento de los derechos, no de otra manera se podría generar certeza o certidumbre en las relaciones jurídicas y los derechos que emanan de estas. Así es como, de vieja data, el estudio de los efectos jurídicos del tiempo se ha estudiado a partir de dos conceptos principalmente: la prescripción y la caducidad. Siguiendo la conceptualización del profesor LÓPEZ BLANCO (2009), "En las legislaciones que siguen la orientación del Código Civil francés, entre ellas la colombiana, el término prescripción se utiliza para denotar genéricamente dos aspectos por entero diversos y que, si bien es cierto implican efectos del tiempo en las relaciones jurídicas, corresponden a dos fenómenos distintos, como son la usucapión o prescripción adquisitiva que es un modo de adquirir el dominio y otros derechos reales y la prescripción extintiva que implica la imposibilidad de ejercitar exitosamente, caso de que se llegase a alegar, una determinada pretensión".

Para nuestro caso, representa interés el fenómeno de la prescripción extintiva como la imposibilidad de ejercitar exitosamente una determinada pretensión. En palabras de los hermanos MAZEAUD, "la prescripción tan solo prohíbe al acreedor exigir el cumplimiento". Sin embargo, la conceptualización del fenómeno de la prescripción extintiva no ha sido una tarea fácil.

Lejos de ser esta una noción pacifica, en la doctrina especializada existen diversas interpretaciones sobre la misma. No obstante, para nuestro caso, resulta aconsejable acoger la definición del profesor LÓPEZ BLANCO (2009), quien afirma que, de acuerdo con nuestro sistema legal, la prescripción es una forma de extinguir el derecho de acción.

Por otro lado, conviene destacar frente al fenómeno de la caducidad, que la cuestión tampoco genera mayor claridad. No obstante, en su acepción general, este se ha interpretado como un plazo que a diferencia de la prescripción puede ser acordado por las partes. En todo caso, como colofón de esta cuestión estas dos instituciones tienen como nota común y característica el establecimiento de un plazo para ejercer determinado derecho.

Estas consideraciones reafirman nuestra posición. Esto es, una vez se ha reconocido el derecho a la devolución del saldo a favor, cesa la exigencia de alguna carga adicional de diligencia para exigir la redención del TIDIS, so pena de su vencimiento y consecuente pérdida del derecho.

Nótese que en este momento, en contraste con el primero, el derecho ya se ha consolidado en tanto que ya ha sido reconocido. En ese momento no está en vilo algún derecho toda vez que el contribuyente, siendo diligente, exigió en tiempo el reconocimiento de este. El segundo momento entonces, no corresponde al reconocimiento de algún derecho, por el contrario corresponde ahora a una deuda del Estado frente al administrado –contribuyente-, de tal forma que, no es acertado endilgar una conducta negligente como consecuencia de una aparente inactividad del contribuyente respecto de un derecho que ya se ha consolidado. En este punto, el registro contable de la operación nos permite aclarar esta cuestión.

Una vez ha sido reconocido el derecho al contribuyente, este registra contablemente una inversión. Es decir, el contribuyente pasa de tener una *cuenta por cobrar* (que también constituye un activo) a tener una *inversión* representada en títulos de devolución de impuestos (TIDIS). El registro contable de la operación es disiente.

Ahora bien, como se anotó en el capítulo anterior, los TIDIS son títulos desmaterializados. Es decir, para su expedición no es requisito *sine qua non* la expedición emisión de un título físico; por el contrario, la emisión se hace a través de una anotación en una cuenta de DECEVAL a nombre del contribuyente. Esta particularidad evidencia *in se* un trámite adicional para la efectiva exoneración de la obligación a cargo del Estado. Entre tanto, respecto a la existencia del daño conviene anotar a manera de conclusión que, el perjuicio pecuniario causado al contribuyente carece de causa legal.

3. El juicio de imputación: atribución fáctica y jurídica

El juicio de imputación corresponde al ejercicio de atribución, tanto fáctico como jurídico, del daño antijurídico. En primer término, la atribución fáctica del daño se refiere al establecimiento de un nexo material y causal entre el servicio público, entendiendo por tal la actividad o la omisión del Estado, y el daño antijurídico. Mientras que, de otro lado, la atribución jurídica se materializa a partir de los denominados títulos de imputación.

Como cuestión inicial, conviene precisar que en nuestro caso el daño se produce en el contexto de una actuación legítima de la Administración – Estado -. Tal condición lo enmarca, de suyo, en el régimen de la responsabilidad sin culpa, *ergo,* el título jurídico de imputación sería, *prima facie*, el daño especial.

En consecuencia, el análisis de la responsabilidad patrimonial en este caso pasa por dilucidar si el daño: (i) efectivamente se produjo en una actividad legítima de la Administración; (ii) causo un menoscabo del derecho de una persona como consecuencia del rompimiento del principio de igualdad frente a la ley y las cargas públicas; y (iii) es grave y especial.

Frente al primero de aquellos elementos, basto con advertir que de acuerdo con los antecedentes del caso propuesto, la decisión de la Administración, relativa al reconocimiento del derecho, es legítima. Sin embargo, la actividad de la Administración así descrita es la causa configurativa de un daño.

Veamos, la Administración reconoce y ordena mediante un acto administrativo (resolución) la devolución del saldo a favor de “El Contribuyente”. Sin embargo, dispone que se haga mediante le emisión de TIDIS, y como se anotó, la naturaleza misma de los TIDIS implica la imposición de algunas cargas adicionales para el goce efectivo del derecho a la devolución. Empecemos por reiterar que los TIDIS, son títulos desmaterializados y abonados en cuenta a nombre del contribuyente a través de DECEVAL. Esta circunstancia evidencia una serie de cargas adicionales. En primer lugar, se establece un límite temporal para usar el TIDIS. En segundo lugar, se impone un límite

material para usar el TIDIS, pues se estable que este solo sirve para cancelar impuestos. Y, en tercer lugar, se presume un efecto extintivo de la deuda, en detrimento del derecho *pecuniario* adquirido por el contribuyente. Estas tres circunstancias, constituyen cargas adicionales, especiales y graves para el goce efectivo del derecho que le fue reconocido a "EL Contribuyente".

Ahora bien, para fundamentar la ausencia de causa legal de la operación que extingue el derecho del contribuyente, conviene precisar que la devolución de saldos a favor mediante TIDIS, corresponde primigeniamente al fenómeno conocido como *diferimiento de la erogación presupuestal.* Es decir, con el objetivo de cumplir el presupuesto asignado por un lapso determinado, el Estado puede diferir el pago de ciertas obligaciones con cargo al presupuesto de vigencias futuras. Recordemos que el Consejo de Estado ha dicho en reiterada jurisprudencia que el vencimiento del plazo para utilizar los TIDIS conlleva la pérdida de la oportunidad para solicitar la reactivación de la resolución (acto administrativo) mediante la cual se ordenó la devolución del saldo a favor, y en ese sentido, se ha construido una estricta línea jurisprudencial. No obstante, dicha posición corresponde a un error conceptual de la jurisdicción.

Como se anotó, la devolución del saldo a favor del contribuyente se compone de dos fases. La primera de ellas referida al reconocimiento del derecho y, la segunda, a la efectiva devolución del saldo a favor. En la segunda fase, entonces, ya se ha reconocido el derecho al saldo favor. Sin embargo, por motivo del mecanismo de devolución se hace necesario adelantar algún trámite adicional para la materialización de devolución al punto que, es posible que se extinga la obligación que le sigue al reconocimiento del derecho a la devolución del saldo a favor. Sin embargo, se toma en consideración el propósito que acompaña la emisión de los TIDIS es plausible concluir que el plazo establecido para la redención no tiene por efecto presumir la extinción del derecho.

En torno al propósito de tal emisión, vale la pena destacar que similares son las circunstancias de las obligaciones derivadas de sentencias o condenas judiciales. En estos casos, es posible *sustituir* o, en otros términos, *diferir* el pago de la condena mediante la

emisión de títulos representativos de deuda pública. Sin embargo, debemos advertir, en esos eventos la sustitución de la obligación por títulos de deuda pública solo es procedente cuando existe un consentimiento previo del acreedor. Se trata de una exigencia legal, que en todo caso no se prevé para la devolución de saldos a favor mediante TIDIS. Al margen de esta última anotación, conviene destacar que, el pago mediante la emisión de títulos, ya sean títulos de deuda pública o TIDIS tiene como nota común el diferimiento de la erogación presupuestal.

Sin embargo, para el caso de la devolución de saldos a favor mediante TIDIS, limitaciones de índole temporal y material conlleva la extinción de la obligación de la Administración. En ese sentido, al menos, se ha construido la tenue línea jurisprudencial construida tanto en la Sección Cuarta como en la Sección Tercera del Consejo de Estado.

Como colofón de esta cuestión, es posible concluir que aun cuando es legítimo imponer una limitación temporal y material para la redención del TIDIS, estas condiciones, aunadas al efecto extintivo que se presume sobre derecho, constituyen un sacrificio especial y grave que el contribuyente no está en el deber jurídico de soportar. Más aún si se tiene en cuenta que el propósito de la devolución de saldos mediante títulos no es exonerar el pago del Estado (deuda pública), sino diferir la *erogación presupuestal* que se deriva del reconocimiento para el pago de los saldos a favor.

4. El enriquecimiento sin justa causa como título de imputación del daño

La transición de la teoría de la responsabilidad con culpa hacia la responsabilidad sin culpa, lejos de ser pacífica, supuso vicisitudes entorno a su conceptualización. Así fue como, originariamente surgieron teorías para fundamentar la responsabilidad objetiva en el *enriquecimiento indebido* como supuesto de reparación.

En un primer momento, la jurisprudencia del Consejo de Estado acogió tal posición como supuesto de responsabilidad sin culpa. Al punto que preciso los supuestos para su configuración: “1) Que haya un enriquecimiento en el patrimonio de una persona; 2) Que

exista un empobrecimiento correlativo en el patrimonio de otra; 3) Que el enriquecimiento y el empobrecimiento presentando no tenga una causa jurídica que lo sustente, lo que equivale a decir que debe ser injusto e ilegítimo; 4) Que el empobrecido no tenga otro medio para reclamar y obtener compensación de su detrimento frente al enriquecido, es decir, que la acción emerja con carácter subsidiario, evitando que ella se convierta en la vía general y principal a fin de resolver todo conflicto; y 5) Que con la misma no se intente desconocer o burlar una disposición imperativa de la ley. (CE-14669-01)

Al respecto, creemos posible considerar que el enriquecimiento indebido o sin justa causa constituye un supuesto para solicitar la indemnización, sin embargo, lo cierto es que existen eventos en los cuales aun cuando no se produce algún enriquecimiento es procedente la indemnización, vale decir, porque se trata de una carga indebida (supuesto configurativo del daño especial). En ese sentido, GARCÍA OVIEDO (1927) advierte, "domina actualmente como mejor criterio el de daño especial. Parte esta teoría del gran principio del derecho público moderno, de la igualdad de los ciudadanos ante las cargas públicas. En tanto que un administrado soporta las cargas que pesan sobre lo demás, nada puede reclamar al Estado; pero el deber de indemnizar aparece desde el instante en que se produce una carga especial". Para el citado autor, la teoría del daño especial es más comprensiva, al punto que es plausible asegurar que en todo enriquecimiento indebido se padece un daño especial, pero no al contrario. (CE-1947)

Con base en esta posición, la cual consideramos acertada, es posible dilucidar la insuficiencia de la jurisprudencia en el análisis de la responsabilidad para el caso que nos convoca. En primer lugar, debemos señalar que la pretensión generalmente incoada en los supuestos que enmarcan el caso *sub examine,* es la atinente al enriquecimiento sin justa causa. Así lo dejan ver la totalidad de los casos consultados en los que la pretensión está claramente delimitada. Ergo, el análisis efectuado también se encuentra acotado, por supuesto. El estado actual de esta cuestión supone entonces cuestión adicional: la insuficiencia en la pretensión incoada ante la jurisdicción tiene por efecto final, una suerte de análisis limitado sobre esta cuestión.

5. Mecanismos de financiamiento del Estado

De acuerdo con el texto constitucional de 1991, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (art. 95.9 y 363 CP). De esta forma, son deberes de la persona y el ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

A partir de una interpretación integradora de las disposiciones constitucionales es posible derivar el concepto de capacidad contributiva como una proposición prescriptiva que atribuye a algunos sujetos –contribuyentes -, diversas *posiciones jurídicas*. En este caso, la posición jurídica, entendida como el *derecho a algo,* se materializa en la siguiente máxima: el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación -art. 683 ET-. (BERNAL PULIDO, 2018).

Esta posición, revela, en nuestro caso, la causa del daño, pero además pone de presente alguna consideración adicional ¿el ingreso producido por presunto vencimiento de los TIDIS constituye un supuesto de confiscatoriedad? La pregunta resulta necesaria toda vez que, aun cuando en Colombia se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores a menos que exista un motivo de interés público o interés general (art. 58 CP), en el caso *sub examine*, el Estado a través de una conducta que hemos estimado legítima, desconoce la propiedad y/o los derechos *pecuniarios* adquiridos por el contribuyente para arrogarse un ingreso desprovisto de causa legal.

En este punto conviene precisar, la tributación debe reconocer la capacidad contributiva de los contribuyentes, solo en esa medida se materializa uno de los principios fundamentales del derecho tributario: la justicia.

Como se advirtió, la relación entre el perjuicio de carácter pecuniario y la actividad o la omisión del Estado, determinan en nuestro caso la medida del daño por aplicación de la teoría del daño especial, pero también nos generan los interrogantes precedentes.

Frente al primero de aquellos, relativo a las fuentes de financiamiento del Estado, conviene reiterar aquel postulado según el cual, este se financia a través de *recaudo*, tributario, y *deuda* o crédito. En este contexto, el ingreso por los TIDIS vencidos tiene por fuente original una obligación tributaria. Sin embargo, en el momento del ingreso ya no constituye un evento de recaudo tributario. Recordemos que en el proceso para la emisión de los TIDIS, confluyen dos momentos relativos al reconocimiento del derecho a la devolución del saldo favor; en el segundo de los momentos, esto es, cuando ya ha sido reconocido el derecho el contexto es el de una obligación del Estado respecto de su administrado. De manera que, sería impropio categorizar ese ingreso como un supuesto de recaudo tributario. Tampoco sería lo propio, categorizarlo como un supuesto de endeudamiento, las razones se caen por su propio peso.

Entonces, replanteamos el primer interrogante: ¿los TIDIS constituye una fuente autónoma de financiamiento del Estado? La respuesta aparece categórica, no es posible concebir los TIDIS como fuente alguna de financiación del Estado. Sin embargo, producto de la aplicación normativa de las disposiciones jurídicas que rigen la cuestión, aparentemente, constituye otro supuesto de financiación, en todo caso, carente de causa legal.

Por otro lado, otro asunto que llama la atención es el referido a la prohibición de confiscatoriedad en el ámbito tributario. Tal como se anotó, esta cuestión se construye sobre una disposición del texto constitucional que si bien, estriba en una garantía a la propiedad y a los derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, también es una institución predicable del derecho tributario. En ese sentido, la Corte Constitucional ha considerado que “la prohibición de los impuestos confiscatorios tiene fundamentos constitucionales, como la protección de la propiedad y la iniciativa privadas y los principios de justicia y equidad tributarias”. Tal consideración se enmarca en el contexto económico que reconoce la propiedad privada y la obtención de ganancias. (C-528-2013, C-1006-2003, C-776-2003)

En palabras de la Corte, “mal podría admitirse la existencia de tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Tales impuestos no respetarían la equidad ni la justicia fiscales, por lo cual es necesario admitir que existen límites materiales cuantitativos al poder impositivo del Estado.”

En este contexto es plausible concluir que las consecuencias derivadas en el caso propuesto, las cuales hacen parte de una línea jurisprudencial aún en construcción, constituyen un supuesto de confiscatoriedad en el ámbito tributario.

6. Consideraciones finales

Lo primero que debemos destacar, a manera de conclusión, es que el análisis desde el ámbito de la responsabilidad patrimonial si es admisible para la solución del caso propuesto. Esta afirmación se sustenta de la siguiente manera: la actividad legitima de la Administración desvirtúa *per se* alguna pretensión de nulidad del acto administrativo por medio del cual se materializa la actividad de esta.

A pesar de esta consideración, lo cierto es que, actualmente, el estudio de la responsabilidad patrimonial en el ámbito tributario es incipiente. Para este propósito, la Sección Tercera del Consejo de Estado ha retomado algunos de los argumentos que esbozados de antaño por la Sección Cuarta de esta Corporación, sin llegar a estructurar un análisis concienzudo de la responsabilidad del Estado en el ámbito tributario cuando, *prima facie*, no se discute su actuación. Ante la falta de un análisis riguroso, esta tesis presenta algunas consideraciones necesarias para analizar rigurosamente los elementos de la responsabilidad en los términos planteados.

En efecto, la tenue línea jurisprudencial que hasta el momento ha elaborado el Consejo de Estado contrasta con la deficiencia de los planteamientos propuestos por los administrados – contribuyentes -. Como se advirtió en el desarrollo de este estudio, el debate entorno a la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos

en el ámbito tributario se ha propuesto en clave de *enriquecimiento indebido o sin justa causa*.

Esa condición, impuesta por los contribuyentes, ha delimitado en todos los casos el juicio de imputación que ha virado entorno al posible enriquecimiento sin justa casusa del Estado. Entendemos que esa consideración es, tal vez, un producto dado por la particularidad de la materia, esencialmente económica. No obstante, tal como lo hemos demostrado, la teoría del enriquecimiento injustificado como *título autónomo* de imputación ha sido superada por la teoría del daño especial.

Como se anotó, la teoría del daño especial es mucho más amplia, y sobro todo comprensivo. En esos términos coincidimos en que es posible anotar que, todo enriquecimiento injustificado supone un daño especial, pero, no todo daño especial supone un enriquecimiento. Así, pareciera que la deficiencia en los planteamientos de la responsabilidad patrimonial en el ámbito tributario, siempre acudiendo a los términos anotados y delimitados por virtud del caso que hemos propuesto, obedece a una indebida conceptualización de la cuestión. Por ello, este texto tiene por propósito principal ofrecer algunos elementos necesarios para analizar, rigorosamente, la posible responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos en el proceso de devolución de saldos a favor a partir de la teoría del daño especial.

A nuestro juicio, el caso *sub examine* contiene los elementos necesarios para estudiar la responsabilidad patrimonial en el ámbito tributario. Y, en ese sentido su resolución supone varios aspectos que se deben destacar.

En primer lugar, la devolución de saldos a favor mediante TIDIS, corresponde primigeniamente al fenómeno conocido como *diferimiento de la erogación presupuestal.* Dicho de otra manera, la razón por la que se emiten TIDIS en lugar de efectuar el pago mediante giro o cheque no es más que la necesidad de diferir la *erogación presupuestal* derivada del reconocimiento y pago de los saldos a favor de los contribuyentes. Esta consideración nos permite concluir que la normativa que regula la cuestión no tiene como

propósito extinguir la obligación. Por ello, la decisión de la administración crea una carga especial y desproporcionada al contribuyente que debe ser reparada en aplicación de la teoría del daño especial.

Por otro lado, la limitación temporal que imponen las disposiciones estudiadas no constituye un término de prescripción o caducidad en los términos expuestos. Esta conclusión pasa por examinar los distintos momentos que enmarcan el procedimiento para la devolución de saldos a favor a través de TIDIS.

En efecto, la exigencia de un plazo preclusivo solo es admisible en el contexto de la solicitud para el reconocimiento del derecho. Luego de ello, es decir, del reconocimiento del derecho, el contexto es el de la obligación del Estado frente al contribuyente. En ese orden de ideas, la imposibilidad para utilizar el TIDIS constituye el fundamento de la teoria especial.

En todo caso, la solucion por la que ha optado la jurisprudencia del Consejo de Estado nos genera un interrogante adicional: ¿el ingreso por los TIDIS no cobrados constituye una nueva fuente de financiamiento? La respuesta a este interrogante deviene negativa. Tal ingreso no constituye una fuente de financiamiento del Estado. Fundamentalmente, porque no es un supuesto de *recaudo tributario* en los términos ya anotados y, mucho menos, de *endeudamiento*.

No obstante se destaca la cuestión ya que, en la práctica, producto de las decisiones acogidas en la jurisdicción, se estima que el ingreso que registra el Estado por los TIDIS no cobrados si genera un incremento patrimonial.

De otro lado, por virtud de la prohibición de confiscatoriedad que rige las *posiciones jurídicas* en el ámbito tributario, el enfoque que el Consejo de Estado ha adoptado, ha sido poco afortunado. Pese a que entendemos que su posición deriva de un error conceptual entorno a la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos expedidos en el proceso para la devolución de saldos a favor, lo

cierto es que ha omito algunos elementos trasversales en el análisis de la responsabilidad patrimonial.

Finalmente, nos resta reiterar que la tesis aquí defendida, principalmente descriptiva y analítica, pero sobre todo crítica, constituye una fuente en el estudio de la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos en el ámbito tributario. Para ese propósito, vale precisar, acogimos la metodología de *estudio de caso*, por considerarlo para acompasar las disímiles elucubraciones teorías entorno a la responsabilidad patrimonial con la práctica tributaria.

Bibliografía

Bernal Pulido, C. (2018). *Derechos, cambio constitucional y teoría jurídica*. Bogotá: Univ. Externado de Colombia.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección tercera. Exp. 978, del 23 de mayo de 1973.

García de Enterría, E. y Fernández, T. (2017). *Curso de derecho administrativo*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters-Civitas, pp.378 y 379. Citado en Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Exp 10867, del 27 de enero de 2000. C.P. Alier E. Hernández Enríquez.

Gil Botero, E. (2010). *Responsabilidad extracontractual del estado*. Bogotá: Grupo Editorial Ibáñez, p.63 - 68.

Henao, J. (1998). *El Daño*. 1st ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, pp.87, 128.

Henao, J. (2015). Las formas de reparación en la responsabilidad del Estado: hacia su unificación sustancial en todas las acciones contra el Estado. *Revista De Derecho Privado*, (28), 277-366. https://doi.org/10.18601/01234366.n28.10

Hinestrosa, F. (2017). Devenir del derecho de daños. *Revista De Derecho Privado*, (32), 5-26. https://doi.org/10.18601/01234366.n32.01

Hinestrosa, F. Responsabilidad extracontractual: antijuridicidad y culpa. Citado por Henao, J. C. El Daño. Universidad Externado de Colombia, 1998. Pág. 36.

Lizcano-Orozco, R. (2019). *Daño especial: reflexiones sobre su autonomía como uno de los fundamentos de la responsabilidad objetiva*. [Online] Revistas.ucc.edu.co. Disponible en: https://revistas.ucc.edu.co/index.php/di/article/view/1014.

López Blanco, H. (2009). *Instituciones de Derecho Procesal Civil Colombiano*. 10th ed. Bogotá D.C.: Dupre Editores, p. 493 y 494.

M' Causland, M. ed., (2019). Responsabilidad objetiva del Estado: tendencias, deseos y realidades. En: *La responsabilidad extracontractual del Estado: ¿Qué? ¿Por qué? ¿ Hasta dónde?*. Bogotá: Juan Carlos Henao y Andrés Fernando Ospina Garzón, pp.183-233.

Navia Arroyo, F. (2000). La responsabilidad extracontractual del Estado a la luz del artículo 90 de la Constitución Política. *Revista De Derecho Privado*, (6), 211-232. Recuperado en: https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derpri/article/view/659

Rojas López, J.G. ed., (2019). Responsabilidad extracontractual del Estado por los actos administrativos. En: *La responsabilidad extracontractual del Estado: ¿Qué? ¿Por qué? ¿ Hasta dónde?*. Bogotá: Juan Carlos Henao y Andrés Fernando Ospina Garzón, p 433.

Santofimio Gamboa, J. (2003). *Tratado de derecho administrativo*. 4th ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, p.131.

Vázquez, A. (2001). Responsabilidad aquiliana del estado y sus funcionarios. Argentina: La Ley, p. 179. Citado en Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Exp 10867, del 27 de enero de 2000. C.P. Alier E. Hernández Enríquez.

Jurisprudencia

Sentencia de la Corte Constitucional C 333 de 1996.M.P Alejandro Martínez Caballero

Sentencia de la Corte Constitucional C-1006 de 2003. M.P. Alfredo Beltran Sierra.

Sentencia de la Corte Constitucional C-286 de 2017. M.P. Gloria Stella Ortiz

Sentencia de la Corte Constitucional C-333 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero

Sentencia de la Corte Constitucional C-430 de 2000. M.P. Antonio Barrera Carbonell.

Sentencia de la Corte Constitucional C-445 de 1995. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

Sentencia de la Corte Constitucional C-528 de 2013. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Sentencia de la Corte Constitucional C-776 de 2003. M.P. Manuel Jose Cepeda Espinosa.

Sentencia de la Corte Constitucional C-778 de 2003. M.P. Jaime Araujo Rentería

Sentencia de la Corte Constitucional C-832 de 2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil

Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Exp 10867, del 27 de enero de 2000. C.P. Alier E. Hernández Enríquez

Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Exp. 6453, del 13 de septiembre de 1991.

Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Exp 14669, del 7 de junio de 2001. M. P. Ramiro Saavedra Becerra.

Sentencia del Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Exp 2744, 2 de Febrero de 1984.

Sentencia del Consejo de Estado, Sala Plena. Exp. 123, del 14 de febrero de 1995, M.P. Consuelo Sarria Olcos.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 17972, del 19 de enero de 2012. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera, Exp 02300, del 12 de Octubre de 2017, C.P.: Marta Nubia Velásquez Rico

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera, Exp 401312, del 14 de mayo de 2018, C.P.: María Adriana Marín.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera, Exp 6941, del 30 de julio de 1992. C.P. Carlos Betancur Jaramillo.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera. Exp 10235, del 13 de agosto de 1997. C.P. Ricardo Hoyos Duque.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera. Exp 10922, del 16 de septiembre de 1999. C.P. Ricardo Hoyos Duque.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera. Exp. 28253 del 12 de febrero de 2014 C.P. Mauricio Fajardo Gómez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera. Exp. 28253 del 12 de febrero de 2014. C.P. Mauricio Fajardo Gómez

Sentencia del Consejo de Estado. Bogotá, julio 29 de 1947. M.P. Gustavo A. Valbuena.

Serrano Escobar, L. y Tejada Ruiz, C. (2014). La responsabilidad patrimonial del Estado. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, pp.304 y 305.